

# Quaderni Fiscali 9/2020

Omessa dichiarazione e responsabilità del professionista

Un focus sulle sponsorizzazioni alle associazioni sportive

Il nuovo credito d'imposta sui pagamenti tracciabili ed il conseguente aggiornamento dei limiti all'utilizzo del denaro contante

Il trattamento contabile e fiscale dei siti web

Come comportarsi in caso di fattura elettronica errata



Free to  
Download

[www.uniprof.eu](http://www.uniprof.eu)

---

# Omessa dichiarazione e responsabilità del professionista

Analizziamo di seguito la sentenza della Cassazione n. 16469/2020 sulla responsabilità del commercialista e del contribuente nel caso di omissione di presentazione della dichiarazione dei redditi. Nello specifico un contribuente condannato per evasione fiscale ricorreva in Cassazione con sentenza avversa della Corte di Appello di Milano, proclamando la propria innocenza in quanto aveva conferito l'incarico ad un professionista che tuttavia pur avendo ricevuto regolare mandato aveva omesso di presentare la dichiarazione dei redditi del contribuente esponendolo alle conseguenze previste dalla normativa. La Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso confermando così la condanna del contribuente.

Tale rigetto deriva innanzitutto dal fatto che in tema di reati tributari la prova del dolo specifico di evasione del delitto di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 D.Lgs. 10.03.2000 n. 74 può essere ricavata dall'importanza del superamento della soglia di punibilità vigente, unitamente alla piena consapevolezza da parte del soggetto obbligato dell'esatto ammontare dell'imposta dovuta (Cassazione n. 18936/2016). C'è quindi un elemento soggettivo che integrato alla deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo.

Il soggetto deve non soltanto aver lasciato

inadempito l'obbligo di dichiarazione coscientemente e volontariamente, ma deve essere stato consapevole che a tale inadempienza è corrisposta un'evasione d'imposta superiore alla soglia di punibilità stabilita.

Secondo la giurisprudenza neppure se il contribuente da affidamento ad un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione annuale dei redditi, esonera il soggetto obbligato dalla responsabilità penale per il delitto di omessa dichiarazione. Si tratta infatti di un reato omissivo proprio che la norma tributaria considera come personale ed indelegabile al relativo dovere. La prova del dolo specifico di evasione dalla ricorrenza di elementi fattuali dimostrativi che il soggetto obbligato ha consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione all'evasione dell'imposta per quantità superiori alla soglia di rilevanza penale (Cass. Sez. III sentenza n. 37856 del 18.06.2015).

Il secondo aspetto da considerare, la Corte di Cassazione in tema di dichiarazioni fiscali attribuisce al contribuente l'obbligo di vigilare sull'operato del professionista il quale ha il solo affidamento dell'incarico per la presentazione in via telematica della dichiarazione all'Agenzia delle Entrate. L'esclusione della responsabilità del contribuente può manifestarsi nel caso di comportamento fraudolento da parte del professionista. (Cassazione Penale Sentenza n. 16469 del 28.02.2020)

---

# Un focus sulle sponsorizzazioni alle associazioni sportive

I costi sostenuti per sponsorizzare le attività sportive dilettantistiche godono di una presunzione assoluta di inerenza, con un limite fissato a 200.000 euro.

Ricordiamo infatti che l'articolo 90, comma 8 della L. n. 289/2002, prevede che il corrispettivo in denaro o in natura erogato a favore di società e associazioni sportive dilettantistiche è a tutti gli effetti una spesa di pubblicità volta a promuovere l'immagine o i prodotti dell'erogante, nel limite dei 200.000 euro.

Nonostante la normativa sia chiara e priva di equivoci, accade molte volte che l'amministrazione finanziaria emetta atti di accertamento al fine di recuperare questi importi contestando l'inerenza e l'economicità della spesa sostenuta.

Per questo motivo, l'intervento della Corte di Cassazione è sempre ben visto in quanto garantisce la certezza di diritto che ogni ordinamento deve salvaguardare.

Con l'ordinanza n. 15179 della V Sezione Civile depositata il 16.07.2020, gli Ermellini hanno

confermato per l'ennesima volta la presunzione legale assoluta delle spese di sponsorizzazione erogate nei confronti delle ASD, stabilendo che per verificare la regolarità delle stesse è sufficiente verificare la sussistenza di tre requisiti:

- L'effettivo esercizio di una attività sportiva dilettantistica da parte del soggetto sponsorizzato;
- Il rispetto del limite di 200.000 euro;
- L'effettiva promozione di immagini e prodotti del soggetto che sponsorizza oltre alla concreta attuazione della specifica attività promozionale.

In questo modo, opera la presunzione assoluta anche in quei casi in cui l'Agenzia contesti la sproporzionalità della spesa rispetto al fatturato con l'intento di dimostrare l'antieconomicità dell'operazione.

Per concludere è innegabile il fatto che la presunzione legale assoluta di inerenza sia riconosciuta anche dalla giurisprudenza di legittimità.

---

# Il nuovo credito d'imposta sui pagamenti tracciabili ed il conseguente aggiornamento dei limiti all'utilizzo del denaro contante

## PREMESSA

Nei primi mesi di questo 2020, per molti di noi certamente da dimenticare, professionisti e addetti ai lavori sono stati assorbiti dai numerosi continui provvedimenti e decreti che si sono resi indispensabili per sostenere i settori economici e le attività che hanno subito importanti flessioni causate dall'emergenza coronavirus.

Purtroppo per noi del settore, sebbene l'emergenza sanitaria almeno per il momento sembri essere superata, nuove previsioni normative, anche di carattere fiscale, hanno visto il loro debutto a far data dallo scorso 1° luglio.

Tra le tante, con il presente approfondimento, si vuole analizzare la novità introdotta dal collegato fiscale alla Legge di Bilancio per l'anno 2020 che, da un lato, prevede una nuova stretta all'utilizzo del denaro contante con il ritocco anche dell'importante impianto sanzionatorio per chi non rispetta i limiti mentre, dall'altro, vede debuttare un nuovo credito di imposta per gli esercenti arti, professioni e per le aziende che vuole incentivare all'uso di strumenti di pagamento tracciabili quali carte di credito, di debito e bancomat.



## Modifiche al regime dell'utilizzo del contante

Con l'articolo 18, comma 1, lettera a), del D.L. 124/2019 viene modificato il precedente articolo 49, comma 1, D.lgs. 231/2007 che stabiliva il limite concesso all'utilizzo del contante.

Tale citato articolo (il 18) inserisce all'articolo 49 il nuovo comma 3-bis che introduce due progressive limitazioni fissando anche i momenti di entrata in vigore di tali limitazioni.

Nello specifico l'articolo riporta: "a decorrere dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2021, il divieto di cui al comma 1 e la soglia di cui al comma 3 sono riferiti alla cifra di euro 2.000. A decorrere dal 1° gennaio 2022, il predetto divieto e la predetta soglia son riferiti alla cifra di 1.000 euro".

È dunque pacifico che, alla data di pubblicazione del presente commento, sia già in vigore il limite all'uso del contante per euro 2.000. Tale soglia resterà in vigore sino alla fine del prossimo anno quando poi, salvo ulteriori modifiche, tale limite subirà un nuovo abbassamento alla soglia di euro 1.000.

A parere dello scrivente è importante cogliere la sottigliezza che si cela nella lettura della norma a riguardo delle suddette soglie: è infatti da intendersi oltre la soglia una movimentazione di importo "pari o superiore" a detti limiti.

Ne consegue che un pagamento in contanti di euro 2.000, ad oggi, non può considerarsi sotto soglia in quanto tale movimentazione sarebbe irregolare e passibile di sanzioni. Il limite dunque per il pagamento o il trasferimento in contanti è da intendersi pari al massimo ad euro 1.999,99.

Inoltre, la norma ad oggi in vigore è indirizzata a tutti i soggetti, anche ai privati cittadini.

Quindi, ad esempio, se vi fosse passaggio di denaro anche solo tra parenti e/o amici, tale passaggio di contante non potrebbe essere superiore alle soglie citate poc'anzi.

A tali regole generali, come sempre capita in queste circostanze, sono previste delle eccezioni. La prima eccezione riguarda il prelevamento in contanti dal conto corrente: tali operazioni non sono soggette al limite di utilizzo del contante. IL MEF ha infatti chiarito, con apposita FAQ in tema di "prevenzione dei reati finanziari" che "non esiste alcun limite al prelevamento o versamento per cassa in contanti dal proprio conto corrente in quanto tale operatività non si configura come un trasferimento tra soggetti diversi".

La seconda eccezione invece riguarda il pagamento "rateale" in contanti, quando tali pagamenti sono singolarmente sotto soglia ma, nel loro totale, risultano oltre i limiti. In questa circostanza il MEF, sempre con apposita FAQ, ha chiarito che tale possibilità di pagamento (ratealmente in contanti) deve essere "la conseguenza di un preventivo accordo negoziale scritto tra le parti".

Il Sig. Rossi acquista materiale vario per complessivi euro 3.000,00. Venditore e acquirente, si accordano verbalmente per il pagamento, a mezzo contanti, in 3 rate da euro 1.000,00 ciascuna. Tale comportamento è da considerarsi corretto? No, tale comportamento non è corretto ed è da considerarsi sanzionabile, in quanto, l'accordo non risulta essere stato posto per iscritto. Il frazionamento, per essere legittimo, deve risultare per iscritto (anche annotato in fattura o nel documento commerciale).

Il Sig. Rossi, acquista materiale vario per complessivi euro 5.000,00. Venditore e acquirente si accordano annotando tale accordo in calce alla fattura per il pagamento, a mezzo contanti, in 2 rate da euro 2.500,00 ciascuna. Tale comportamento è da considerarsi corretto? No, tale comportamento non è corretto in quanto ciascuna delle rate è superiore al limite di utilizzo consentito per il contante. L'accordo di frazionamento, seppur annotato nella fattura o documento commerciale, non può prevedere che le singole rate siano di importo superiore alla soglia di utilizzo del contante.

## IL NUOVO IMPIANTO SANZIONATORIO

Il regime sanzionatorio in essere, ritoccato dal Decreto Fiscale attraverso la modifica dell'articolo 63 del D.lgs. 231/2007, prevede ad oggi le seguenti sanzioni:

- da 2.000 a 50.000 euro per le violazioni contestate dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021;
- da 1.000 a 50.000 euro per le violazioni contestate dal 1° gennaio 2022.

È importante sottolineare che, in caso di rilevazione di comportamento sanzionabile, tali sanzioni verrebbero erogate ad entrambi i soggetti in capo a cui l'infrazione viene contestata, quindi sia in capo al "cedente" che al "ricevente".

Come poi spesso capita, se il comportamento che costituisce infrazione finanziaria viene posto in essere da un cliente di uno studio professionale e se di tale comportamento il professionista è a conoscenza, anche questo soggetto "terzo" all'operazione incriminata è passibile di sanzione.

Ciò scaturisce dal fatto che il professionista ha l'obbligo di segnalare al MEF, attraverso gli

appositi strumenti, i comportamenti scorretti di cui viene a conoscenza nell'esercizio delle sue funzioni, ad esempio nella registrazione della contabilità.

In caso quindi di rilevamento di una infrazione di cui indubbiamente il professionista, per il suo ruolo, non poteva non essere a conoscenza, oltre alle sanzioni alle "parti" che hanno dato vita al trasferimento di contante irregolare, vi sono le sanzioni da euro 3.000 ad euro 15.000 anche per il professionista che, infedelmente, non ha segnalato tale violazione al MEF.

## IL NUOVO CREDITO DI IMPOSTA PER I PAGAMENTI TRACCIABILI

Nell'inasprire i limiti e nel ritoccare le sanzioni relativamente all'uso del contante, il nostro Legislatore ha previsto la classica "carota" dopo il bastone.

Nel caso di specie, la "carota" consiste nell'istituzione di un apposito nuovo credito di imposta per i costi sostenuti da professionisti e imprese per la "ricezione" di un pagamento elettronico. Si tratta, in sostanza, di un credito di imposta sulle commissioni addebitate dagli istituti di credito per l'utilizzo del POS in luogo del contante.

Tale credito, disciplinato dall'articolo 22 del D.L. 26/10/2019 n. 124, è riconosciuto nella misura del 30% delle commissioni gravanti sulle suddette transazioni ed è usufruibile da tutti i soggetti (professionisti e imprese) che hanno conseguito, nell'anno solare precedente, ricavi per l'ammontare massimo di euro 400.000.

Tale credito, che non concorre alla formazione dei ricavi ai fini delle imposte sul reddito e dell'IRAP, potrà essere utilizzato esclusivamente in compensazione, a mezzo F24, dal mese successivo a quello di sostenimento della spesa.

Per una volta non sarà a carico dei nostri studi dover individuare l'importo via via utilizzabile ma saranno gli Istituti di Credito a comunicare, in base alle specifiche indicate nel provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 181301/2020, direttamente all'esercente l'importo del credito immediatamente utilizzabile.

Per l'utilizzo di tale credito, infine, l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 48/E del 31/8/2020 ha istituito il codice tributo 6916 denominato "Credito d'imposta commissioni pagamenti elettronici – articolo 22, decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124".

Come poi specificato sempre in tale risoluzione, "In sede di compilazione del modello F24, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione "Erario", nella colonna "importi a credito compensati", ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna "importi a debito versati". I campi "mese di riferimento" e "anno di rife-

rimento" sono valorizzati con il mese e l'anno in cui è stata addebitata la commissione che dà diritto al credito d'imposta, rispettivamente nei formati "00MM" e "AAAA".

Infine, è di fondamentale importanza ricordarsi che tale credito deve essere indicato nel quadro RU della dichiarazione fiscale del soggetto che ha beneficiato di tale credito riferita all'anno in cui è "sorto" il corrispondente credito.

Lo stesso credito, tra l'altro, dovrà essere riportato anche nel quadro RU delle dichiarazioni delle successive annualità sino a quando lo stesso non avrà esaurito il proprio utilizzo.

Ovviamente, trattandosi di un credito rilevato in tale quadro della dichiarazione, non sarà soggetto all'apposizione del visto da parte dei professionisti come invece accade per gli altri credi, oltre soglia, derivanti delle imposte sul reddito e dall'IRAP.

---

# Il trattamento contabile e fiscale dei siti web

Il trattamento contabile e fiscale dei costi di acquisto dei siti web dipende dal funzionamento di questi e dalle finalità che perseguono

I siti web, in base alle loro peculiari caratteristiche di funzionamento, possono essere classificati in “siti internet vetrina” e in “siti internet commerciali”, con un diversificato trattamento contabile e fiscale. Con siti internet vetrina intendiamo quei software per il web che presentano l'azienda agli utenti e pubblicizzano i prodotti o i servizi di questa. Con siti internet commerciali intendiamo quei software per il web attraverso i quali gli utenti possono espletare l'intero processo di acquisto di un prodotto o di un servizio.

## IL QUADRO GENERALE

La realizzazione, la manutenzione e la gestione dei siti internet aziendali possono rappresentare per le imprese, oggi, dei costi a volte anche notevoli, a seconda del settore di attività.

Nonostante la larghissima diffusione di questo strumento, è necessario precisare come la normativa italiana non presenti delle norme specifiche e neanche è possibile rintracciare dei

chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia delle Entrate; motivo per cui, per il corretto trattamento contabile di un sito web, la cui valutazione è demandata agli amministratori che redigono il bilancio, sarà oggi necessario partire da una analisi delle caratteristiche intrinseche di questo, delle finalità che persegue, e da lì effettuare una classificazione civilistica per natura. Il trattamento fiscale corretto sarà una conseguenza della classificazione per natura precedentemente effettuata.

Il punto di partenza è l'articolo 2575 comma 1 del Codice civile che tratta delle “opere dell'ingegno di carattere creativo”: un sito internet, così come un software, è indubbio che possa essere annoverato tra queste opere, essendo una creazione intellettuale del suo autore.

Di conseguenza, in base al Principio contabile OIC 24, tutte le creazioni intellettuali che possono essere oggetto di rapporti giuridici devono essere considerati beni immateriali in senso stretto, in quanto rappresentativi di valori economici privi di materialità ma che rappresentano fattori di produzione per le imprese.



## La classificazione dei siti internet

Per poter trattare correttamente, contabilmente e fiscalmente, il sito internet acquisito da una azienda a titolo oneroso sarà necessario analizzare le funzionalità e le finalità di questo: ciò permetterà un corretto inquadramento per natura.

Fondamentalmente i siti web possono essere distinti in due grandi categorie.

La prima categoria è quella dei cosiddetti siti internet vetrina: sono riconducibili a questa classificazione quei software per il web di tipo non operativo, che hanno come scopo quello di presentare l'azienda, e i prodotti o i servizi offerti ai suoi potenziali clienti. Da un punto di vista pratico, questa categoria di siti internet può avere le caratteristiche più diverse, quello che li distingue in modo concreto come tali è il fatto che su questi non è possibile effettuare acquisti (né di beni né di servizi) direttamente on line, ma sarà necessario contattare l'azienda (anche attraverso lo stesso sito web).

La seconda categoria è quella dei cosiddetti siti internet commerciali: sono riconducibili a questa classificazione quei software per il web che permettono di acquistare direttamente on line un bene o un servizio, permettendo all'utente di gestire in autonomia tutto il processo di acquisto che va dalla scelta dei prodotti o dei servizi fino al pagamento.

### I SITI VETRINA

Questa tipologia di sito internet ha come finalità quella di far conoscere ai potenziali clienti l'azienda, i suoi prodotti e i suoi servizi: per questo motivo la presumibilmente più corretta classificazione dei relativi costi di realizzazione è come spese di pubblicità.

Come tali, questi costi dovranno essere spesi per intero nell'esercizio di competenza e classificati in Conto economico alla voce B.7 Costi per servizi.

Da un punto di vista fiscale le spese di pubblicità sono deducibili in base ai principi generali di determinazione del reddito di impresa, nell'esercizio in cui sono stati imputati a Conto Economico (dal 2016, per modifica del disposto normativo, non è più possibile dedurre questi costi in cinque periodi di imposta).

In base al Principio contabile OIC 24, è previsto un solo caso in cui i costi pubblicitari in generale possono essere capitalizzati: è il caso in cui queste spese vengano sostenute da una impresa di nuova costituzione o da una impresa esistente che avvia una nuova attività, nel contesto di una fase pre-operativa o di start-up.

In questo caso le spese sostenute dovranno essere iscritte nell'Attivo dello Stato Patrimoniale alla voce B.I.1 Costi di impianto ed ampliamento ed ammortizzati in massimo cinque esercizi contabili, previa approvazione del Collegio sindacale, se esistente (in base all'articolo 2426 comma 1 numero 5 del Codice civile).

Da un punto di vista fiscale, in questo caso, questi costi saranno deducibili per la quota di ammortamento imputabile ad ogni esercizio, in base all'articolo 108 comma 3 del TUIR (Testo Unico delle Imposte sui Redditi).

In entrambi i casi da un punto di vista IVA (Imposta sul Valore Aggiunto) questi costi saranno detraibili.

### SITI VETRINA: UN CASO PARTICOLARE

Un caso particolare è quello rappresentato da

un sito internet vetrina in cui l'impresa, invece di pubblicizzare se stessa ed prodotti o i servizi commercializzati, si limiti a presentare in modo generico l'attività aziendale. Con lo svilupparsi della tecnica di web design e con la diffusione di internet, questa tipologia di siti web, dal carattere meramente informativo, è sempre meno diffusa e indubbiamente obsoleta, tuttavia non è impossibile che una azienda ancora oggi possa implementare un software per il web con queste caratteristiche.

Considerata la limitatezza dell'informazione fornita, dal carattere prettamente informativo, tanto da non poter qualificare il suo scopo come pubblicitario, i costi di realizzazione di un sito internet con queste caratteristiche, secondo opinione prevalente, per le sue particolari e limitate caratteristiche è corretto che vadano assimilati alle spese di rappresentanza da classificare in Conto Economico alla voce B.7 Costi per servizi.

Da un punto di vista fiscale il trattamento corretto è appunto quello previsto per le spese di rappresentanza, disciplinate dall'articolo 108 comma 2 del TUIR.

Per quanto riguarda la disciplina IVA, tali spese saranno indetraibili, in quanto appunto spese di rappresentanza, in base all'articolo 19-bis1 comma 1 lettera h del DPR 633/1972.

## I SITI COMMERCIALI

Principio contabile OIC, articolo 103 comma 1 TUIR, articolo 108 comma 3 TUIR, articolo 2426 comma 1 numero 5 Codice civile

Per inquadrare correttamente, contabilmente e quindi fiscalmente, un sito internet commerciale, occorrerà effettuare una ulteriore distinzione: il software per il web di cui in oggetto può avere due diverse finalità: quella di sviluppare l'attività commerciale propria dell'impresa,

oppure quella di sviluppare l'attività aziendale in una direzione precedente non perseguita. Le due fattispecie comporteranno due diversi inquadramenti.

Nel caso in cui il sito internet commerciale serva a sviluppare l'attività tipica dell'impresa, i relativi costi di implementazione, in base al già citato Principio contabile OIC 24, saranno da considerarsi degli oneri pluriennali da capitalizzare ed iscrivere in bilancio alla voce B.I.3 Diritti di brevetto industriale e utilizzazione delle opere dell'ingegno dell'Attivo dello Stato Patrimoniale.

Da un punto di vista fiscale, per questa tipologia di costi, in base all'articolo 103 comma 1 del TUIR, "le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50 per cento del costo."

Nella diversa ipotesi in cui il sito internet commerciale serva a sviluppare l'attività commerciale dell'impresa verso nuove direzioni, i costi sostenuti dovranno essere considerati spese di impianto ed ampliamento, come tali iscritti nell'Attivo dello Stato Patrimoniale alla voce B.I.1 Costi di impianto ed ampliamento ed ammortizzati in massimo cinque esercizi contabili, previo consenso del Collegio sindacale, se esistente. Per il regolamento civilistico della fattispecie ci viene in soccorso l'articolo 2426 comma 1 numero 5 del codice civile, in base al quale "i costi di impianto e di ampliamento e i costi di sviluppo aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale. I costi di impianto e ampliamento devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni."

Dal punto di vista fiscale, in questo caso, questi costi saranno deducibili per la quota di ammortamento imputabile ad ogni esercizio, in base all'articolo 108 comma 3 del TUIR.

In entrambi i casi, da un punto di vista IVA, queste spese saranno totalmente detraibili.

#### **I PORTALI INTEGRATI: UN CASO IBRIDO**

Un caso particolare è rappresentato da quei siti internet (vetrina o commerciali) che, oltre ad offrire agli utenti una esperienza d'uso con finalità pubblicitaria o commerciale, prevedano anche un'area riservata per i dipendenti, i collaboratori o i soci, fruibile previa autenticazione, in grado di fornire al personale dell'impresa delle funzioni che in qualche modo possano essere associate a quelle che potrebbe prevedere un software aziendale.

In questo caso, ai fini di un corretto inquadramento, sarebbe corretto procedere ad una scomposizione del costo di realizzazione del sito internet da quello di implementazione del software chiuso dentro l'area riservata, cui non potranno accedere i potenziali clienti.

La parte del costo relativa al sito web, a seconda delle sue caratteristiche e finalità, potrà essere trattato, contabilmente e fiscalmente, come prima esposto.

La parte del costo relativa al software chiuso all'interno dell'area riservata, ad esclusivo uso del personale interno, potrà essere assimilato a quello sostenuto per l'implementazione di un software applicativo simile ad un sistema gestionale aziendale, la cui trattazione non è oggetto del presente approfondimento.

---

# Come comportarsi in caso di fattura elettronica errata

Nel caso in cui, non di rado, un soggetto riceveva una fattura elettronica non corretta, è necessario rimediare a tale errore con obblighi che coinvolgono sia l'emittente sia il destinatario della fattura.

La prima regola è che il ricevente la fattura errata deve avvisare l'emittente per permettergli di apportare le dovute correzioni ai sensi dell'articolo 26 del DPR. 633/1972.

Nel caso in cui l'emittente non collabori, il committente deve, come suggerito dall'articolo 6, comma 8, lett. b) del D.lgs. 471/1997, presentare "... all'ufficio indicato nella lettera a), entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta". In poche parole deve emettere un'autofattura.

Il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 89757/2018, ha chiarito che, con l'avvento della fattura elettronica, è possibile emettere l'autofattura precisando nel documento integrativo il codice "TD20" e avendo cura di indicare nei dati del cedente quelli del fornitore e i propri nella sezione del cessionario.

Si rende necessario correggere la fattura, ai sensi dell'articolo 21 del DPR. 633/1972, se gli

errori riguardano i dati che identificano le parti o se riguardano i dati propri dell'operazione, come ad esempio la quantità dei beni o la determinazione dell'imposta.

La risposta all'istanza di interpello n. 133/2020 pubblicata dall'Agenzia delle Entrate, ha comunque suggerito che prima di intraprendere la soluzione dell'autofattura, è opportuno che il cessionario inviti l'emittente a rettificare/annullare la fattura trasmettendo alla SDI l'opportuna nota di variazione.

Su questo argomento, anche i dottori commercialisti, con la norma di comportamento n. 209/2020, hanno espresso il loro parere. La norma analizza, a seconda dei casi, in che modo debba comportarsi il committente nel caso in cui il cedente non rettifichi la fattura sbagliata.

Si distinguono tre diversi casi: fattura ricevuta relativa ad operazioni inesistenti, fattura con indicato l'errato regime impositivo e infine la fattura che presenta errori che non incidono nella determinazione dell'imposta.

## **1. FATTURA RELATIVA AD OPERAZIONI INESISTENTI**

In questo primo caso, colui che riceve la fattura non deve registrare la fattura e quindi nemmeno detrarre l'imposta, avvisando il ces-

sionario affinché venga emessa la relativa nota di credito. Si ricorda infatti che utilizzare fatture per operazioni inesistenti è un comportamento che rileva sotto il profilo della responsabilità penale tributaria.

## **2.FATTURA CON ERRATA APPLICAZIONE DEL REGIME IMPOSITIVO**

In questo secondo caso, trattandosi comunque di un'operazione esistente, è consentito al cessionario di registrare la fattura tenendo comunque presente che l'errata applicazione dell'imposta può comportare un minore o maggiore addebito a titolo di rivalsa dell'Iva.

Nel primo caso (fattura con imposta inferiore), il destinatario della fattura può detrarre l'imposta, avvertendo comunque l'emittente. Deve comunque essere emessa la nota di rettifica. In caso contrario, entro 30 giorni dalla registrazione contabile, il cessionario deve trasmettere allo SDI l'autofattura e versare la differente imposta riscontrata.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 26183/2014, ha comunque escluso la responsabilità per mancato auto assolvimento dell'imposta nel caso in cui la correzione riguardi elementi sostanziali relativi alla qualificazione della prestazione da un punto di vista giuridico-fiscale.

Se invece l'imposta non è dovuta, se si riferi-

sce quindi a operazioni escluse o non imponibili o è stata applicata un'aliquota maggiore, la detrazione spetterebbe anche se è consigliato di evitare la detrazione dell'Iva per non incorrere nelle sanzioni dell'articolo 6, comma 6, del D.lgs. 471/1997.

Come nel caso precedente, il destinatario deve ricevere la nota di credito o, in caso contrario, emettere l'autofattura. In questo modo, è come se si rilevasse una nota di debito che va a ridurre sia l'Iva sia il debito verso il fornitore.

## **3. FATTURA CON ERRORI CHE NON INCIDONO SUL CALCOLO DELL'IMPOSTA**

Questi errori riguardano i dati anagrafici o la descrizione dei beni. In questo caso il soggetto passivo può registrare la fattura e conseguentemente detrarre la relativa imposta.

È tuttavia consentito richiedere da parte del cessionario l'emissione del nuovo documento corretto con la rettifica di quello precedentemente emesso. Diversamente, può emettere autofattura.

Questi comportamenti non sono tuttavia obbligatori, in quanto l'articolo 6, comma 8, lett. b), considera fatture irregolari e per le quali è necessario porre rimedio con i comportamenti sopra analizzati, solamente quelle che indicano un imponibile o un'imposta inferiori.



