

Risposta n. 832/2021

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - errata fatturazione - emissione nota di variazione ex articolo 26 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633

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

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante è una società in amministrazione giudiziaria che esercita l'attività di [...]

Per lo svolgimento di tale attività emetteva a carico della [BETA] due fatture (n. [...] del 30 giugno e n. [...] del 31 luglio 2017).

L'istante precisa che le «*stesse, purtroppo, venivano indirizzate e trasmesse a ½ raccomandata semplice a quella che si riteneva essere la sede legale, [...] che invece, così come risulta da una visura camerale storica, era stata chiusa in data 09/05/2014, con trasferimento [...], senza darne alla scrivente formale notizia.*

Di ciò, la esponente è venuta a conoscenza nel 2020, dopo aver proceduto a solleciti e diffide di pagamento, con la nota di risposta a ½ pec del 22/10/2020 con la quale la BETA] dichiarava che le suddette fatture non erano mai state consegnate, se

non nell'anno 2020 con una prima e-mail del 12/10/2020 e poi in allegato alla diffida del 19/10/2020, e che l'anagrafica indicata in fattura risultava errata in quanto riportante un indirizzo diverso della effettiva sede legale della società».

«Orbene, la predetta società, pur non contestando i servizi di [...], [...] non intende accettare le suddette fatture in quanto riportanti un indirizzo anagrafico errato e poiché pervenute oltre i termini di legge per l'esercizio della detrazione dell'Iva, ed indi chiede di procedere all'annullamento delle stesse con emissione ove occorra di Note di credito a storno totale e riemissione di nuove fatture con indicazione esatta della sede legale, al fine di poter esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva.

Tanto premesso, lo scrivente, al fine di una corretta applicazione della normativa fiscale al caso concreto, chiede chiarimenti in merito:

a) Determinazione momento in cui il committente ha diritto ad esercitare la detrazione iva considerato che viene a conoscenza ed in possesso delle fatture di acquisto dopo oltre un anno dalla data di emissione;

b) Emissione di nota di credito a storno totale fatture emesse con diritto alla detrazione d'imposta ex art. 26 comma 2 del Dpr 633/72 e riemissione fatture in data odierna, così come richiesta dal cliente tenuto conto che è trascorso oltre un anno dalla data di emissione delle fatture».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, «al fine di applicare la giusta procedura fiscale per regolarizzare la suddetta problematica ritiene che il caso prospettato possa essere risolto nel modo seguente:

- Trasmissione di copia conforme delle fatture emesse con registrazione delle stesse nel registro degli acquisti da parte del committente;

- Emissione di nota di credito in formato elettronico a storno totale delle

suddette fatture ai sensi dell'art. 26 comma 2 del Dpr. 633/72;

- Riemissione delle fatture in formato elettronico con l'esatta indicazione della sede legale e con diritto del committente alla detrazione dell'Iva».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con diversi documenti di prassi e risposte a specifiche istanze dei contribuenti - consultabili nell'apposita sezione del sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate, www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli (cfr., in ultimo, la risposta n. 762 pubblicata il 4 novembre 2021) - la scrivente ha già chiarito che l'emissione di note di variazione *ex* articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) è lo strumento principale e generale al fine di porre rimedio agli errori compiuti in sede di fatturazione.

Per quanto qui di interesse, a mente di tale disposizione: «[...] 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 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.*

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 verificano 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. [secondo cui «Se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella

fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura.», ndr.] [...]».

Ne deriva, tra l'altro, che la variazione in diminuzione:

a) può essere operata solo a fronte di una fattura emessa e regolarmente registrata;

b) è limitata a specifiche situazioni;

c) non è *sine die*, ma sconta precisi limiti temporali che, nel caso di errori e/o accordo delle parti, sono fissati in un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile.

È di tutta evidenza che nel caso prospettato, pur in assenza di indicazioni precise sull'avvenuta registrazione dei documenti:

- le fatture sono state emesse nel 2017, al momento della spedizione (*ex* articolo 21, comma 1, ultimo periodo, del decreto IVA, infatti, «*La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente*»);

- l'operazione imponibile è stata effettuata sempre nel 2017 (si rammenta che, in base all'articolo 6 del decreto IVA, «*3. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. [...] 4. 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. [...]*») ed è trascorso ben più di un anno da allora.

Alla luce di tali elementi deve escludersi che l'istante possa emettere ora una nota di variazione in diminuzione riferita ad operazioni e relative fatture del 2017.

Quanto al committente, che, secondo la rappresentazione data, è rimasto ignaro, fino al 2020, dell'emissione delle fatture, va ricordato quanto già indicato nella circolare 17 gennaio 2018, n. 1/E, ossia «*che l'esercizio del diritto alla detrazione è*

subordinato all'esistenza di un duplice requisito, dovendosi in particolare considerare:

- oltre al presupposto sostanziale dell'effettuazione dell'operazione*
- anche il presupposto formale del possesso di una valida fattura d'acquisto.*

La coesistenza di tale duplice circostanza assicura l'effettività dell'esercizio del diritto alla detrazione, e la neutralità dell'imposta per il soggetto passivo cessionario/committente.

L'applicazione dei principi unionali determina quindi, in sede di coordinamento delle norme interne (articoli 19, comma 1, e 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, come riformulati dal D.L. n. 50), che il dies a quo da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione i) (sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e ii) (formale) del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 21 del menzionato d.P.R. n. 633.

È da tale momento che il soggetto passivo cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura secondo le modalità previste dall'art. 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, la detrazione dell'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni.

Tale diritto può essere esercitato al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno.

Ciò, in coerenza, peraltro, con la nuova formulazione dell'art. 25, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, in base alla quale le fatture relative agli acquisti effettuati devono essere registrate al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Pertanto, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato nell'anno in cui il soggetto passivo, essendo venuto in possesso del documento contabile, annota il

medesimo - ai sensi del citato art. 25, primo periodo - in contabilità, facendolo confluire nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo di competenza. [...]

Si rammenta, inoltre, che la detrazione dovrà essere esercitata - secondo le modalità sopra descritte - alle condizioni esistenti nel periodo di imposta in cui l'imposta medesima è divenuta esigibile. [...]

L'effettività del diritto alla detrazione dell'imposta e il principio di neutralità dell'IVA sono, in ogni caso, garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998 (c.d. dichiarazione integrativa a favore), con la quale, in linea generale, è possibile correggere errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile.

Così, il soggetto passivo cessionario/committente, che non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute nei termini anzidetti, può recuperare l'imposta presentando la menzionata dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 (vale a dire entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione)».

Di tali indicazioni potrà avvalersi anche [BETA], registrando le fatture già in sue mani e procedendo al recupero dell'imposta di rivalsa da versare al prestatore, con presentazione, secondo la legislazione attualmente vigente, di una dichiarazione integrativa ex articolo 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, per l'anno 2020 [ad ora, come sopra ricordato, «entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione)»].

[...]

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)