

AGENZIA DELLE ENTRATE

Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Piccole e medie imprese

Risposta n. 762 del 4 novembre 2021

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Articoli 26 comma 3 e 30-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui sinteticamente riportato. L'istante ha partecipato con [BETA] ad una gara d'appalto indetta nel 2012 che ha dato luogo ad alterne vicende giudiziarie tra le due società, con sentenza che ha, in ultimo, riconosciuto il subentro di [BETA] nei rapporti in essere dell'istante e secondo la quale «le questioni finanziarie dovute alla peculiare conformazione dei contratti [...], che prevedono un forte investimento iniziale a carico dell'operatore da recuperarsi nel corso della durata del rapporto, non ostano al subentro di [BETA] nei relativi rapporti. 19.1. Tali questioni, invero, interessano propriamente il rapporto fra [ALFA] e [BETA] e potranno trovare la propria soluzione in un accordo transattivo ovvero nelle opportune sedi giurisdizionali, verosimilmente a seguito dell'esercizio di azione ex art. 2041 c.c.» (così la sentenza del Consiglio di Stato n. [...] del [...] 2018, ma nello stesso senso la successiva n. [...] del [...] 2020).

L'istante evidenzia che «- in assenza di uno specifico accordo sul quantum delle somme che [BETA] le avrebbe dovuto riconoscere e anche al fine di dare impulso a una soluzione della questione che riconoscesse il diritto della stessa [ALFA] alla percezione di tali somme - ha emesso in data 7 novembre 2019 delle fatture nei confronti di [BETA][...] per un imponibile complessivo di [...] euro, oltre IVA pari a [...] euro, regolarmente versata all'erario.

Non riconoscendo corretta l'emissione delle fatture da parte di [ALFA] - in assenza di una concorde individuazione ex ante dell'an e soprattutto del quantum debeatur - [BETA] ha contestato la richiesta di pagamento avanzata [...]. La richiesta del pagamento di tali importi è stata ribadita da [ALFA] con le proprie comunicazioni [...].» In seguito (agosto 2021) «[BETA] ed [ALFA] - anche alla luce delle considerazioni espresse dal Consiglio di Stato nella sentenza [...] del 2018 - hanno ritenuto di definire tutti gli aspetti della vicenda appena descritta mediante una transazione novativa. Nell'accordo transattivo [...], si legge in particolare:

"Senza che ciò possa comportare ammissione alcuna della fondatezza delle pretese, deduzioni ed eccezioni rispettivamente avanzate dalle Parti, [BETA], a fronte degli impegni e delle rinunce di [ALFA] di cui ai punti successivi, si impegna a corrispondere a titolo transattivo a [ALFA], la quale accetta, l'importo di Euro [...] oltre IVA (l'"Importo Transattivo)".

"Per effetto degli impegni e delle rinunce di cui sopra ai fini IVA, [ALFA] non richiederà il pagamento delle fatture emesse il 7 novembre 2019 (retro, lettera h), che [BETA] non ha registrato né computato nelle proprie liquidazioni periodiche per il 2019



e nella dichiarazione annuale per tale anno (retro, lettera i) e non registrerà né computerà in detrazione in futuro, non procedendo, limitatamente a tali fatture, alla presentazione di dichiarazione annuale integrativa per l'anno 2019". [...]

In un accordo correlato all'accordo transattivo [...] si dà atto della presente istanza di interpello e si conviene che, in caso di rigetto dell'istanza stessa, l'importo transattivo si incrementerà della somma ulteriore di euro [...] oltre IVA.».

Alla luce di quanto sopra, l'istante intende «acquisire il parere di Codesta Spettabile Agenzia con riferimento alla possibilità di procedere a variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26, commi 2 e 3, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 [...] in relazione alle fatture emesse in data 7 novembre 2019.

Nell'ipotesi in cui Codesta Spettabile Agenzia ritenga che nel caso di specie non possa essere operata variazione in diminuzione ai sensi della disposizione da ultimo menzionata, la Società si interroga sulla possibilità di presentare un'istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 30-ter, comma 1, del d.P.R. n. 633.».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, in riferimento ai quesiti posti, l'«istante ritiene che nel caso in esame possa operarsi una variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 633, in relazione alle fatture emesse il 7 novembre 2019, pur essendo trascorso il termine annuale di cui al comma 3 di tale norma, in considerazione della normativa comunitaria, della peculiarità del caso considerato e dell'assenza nello stesso di rischi di frodi ed evasioni fiscali.

Ove Codesta Spettabile Agenzia ritenga non possibile operare una variazione ai sensi del dell'articolo 26, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 633, si richiede, in via subordinata, di confermare la possibilità di procedere alla richiesta di rimborso ai sensi dell'articolo 30-ter, comma 1, del d.P.R. n. 633.».

A tal riguardo, l'istante ritiene che «sia sempre accordata al contribuente la possibilità di presentare una richiesta di rimborso dell'IVA non dovuta, almeno entro il termine di due anni dalla data del versamento (e, quindi, nel caso di specie, entro due anni dalla scadenza del termine per il pagamento della liquidazione mensile IVA relativa al mese di novembre 2019 in cui sono confluite le fatture di cui trattasi e quindi entro il 16 dicembre 2021)».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Senza entrare nel merito di quelle questioni, in primis la correttezza formale e sostanziale delle fatture emesse dall'istante nel novembre 2019, che non costituiscono oggetto dell'interpello in esame, il quesito posto impone di esaminare l'applicazione delle singole norme richiamate - articoli 26 comma 3 e 30-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) - ed i rapporti intercorrenti tra le stesse.

L'articolo 26, comma 3, del decreto IVA, nell'estendere la possibilità di emettere le note di variazione in diminuzione di cui al precedente comma 2 ai casi di accordo tra le parti, nonché di indicazione in fattura di corrispettivi o relative imposte in misura superiore a quella reale, ne limita tuttavia la portata temporale: «[...]



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, [...] 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. [a mente del quale «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.]».

Il successivo articolo 30-ter disciplina il rimborso dell'imposta eventualmente non dovuta, prevedendo che:

«1. Il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

2. Nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa.

3. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale.».

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-agliinterpelli), la scrivente ha già chiarito che:

a) l'emissione di note di variazione ex articolo 26 del decreto IVA è lo strumento principale (e generale) per porre rimedio agli errori compiuti in sede di fatturazione;

b) nell'impossibilità oggettiva di emettere tempestivamente le note, può farsi ricorso all'articolo 30-ter del medesimo decreto: «Né, peraltro, è possibile il ricorso all'istituto disciplinato dall'articolo 30-ter del decreto IVA che, essendo norma residuale ed eccezionale, trova applicazione ogni qual volta sussistano condizioni oggettive che non consentono di esperire il rimedio di ordine generale (nel caso di specie l'emissione di una nota di variazione in diminuzione). Il suddetto istituto, infatti, non può essere utilizzato ordinariamente per ovviare alla scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione, qualora tale termine sia decorso per "colpevole" inerzia del soggetto passivo.» (così, la risposta n. 592 pubblicata il 15 dicembre 2020, ma, nello stesso senso, ad esempio, la successiva n. 593 di pari data dove, in continuità con la precedente n. 190, pubblicata il 13 giugno 2019, si è evidenziata la possibilità di ricorrere al rimborso solo «laddove il contribuente, per motivi a lui non imputabili, non sia



legittimato ad emettere una nota di variazione in diminuzione ex articolo 26, comma 2, del DPR n. 633 del 1972»).

Fermo quanto sopra, va evidenziato, in continuità con la linea interpretativa dei giudici di legittimità sul punto, che il diritto al rimborso deve comunque essere riconosciuto, nel rispetto del principio di neutralità dell'imposta, laddove vi sia stato un errore a fronte del quale «il rischio di perdita del gettito fiscale può ritenersi insussistente», circostanza che ricorre, ad esempio, «quando risulti accertato che la fattura erroneamente emessa sia stata tempestivamente ritirata dal destinatario senza che questi ne abbia fatto uso fiscale (annotandola nel registro acquisti od in altre scritture contabili destinate ad evidenziare il diritto alla detrazione)» (così, Cassazione, ordinanza 30 settembre 2020, n. 20843).

Nel caso di specie, per quanto indicato nell'istanza e salvo diverso accertamento da parte degli Uffici competenti, [BETA] non ha mai registrato le fatture ricevute, né proceduto alla detrazione della relativa imposta. Circostanza espressamente esclusa, anche per il futuro, dall'accordo transattivo sottoscritto.

Alla luce di tali elementi, respinta la possibilità di emettere note di variazione ex articolo 26, commi 2 e 3, del decreto IVA, resta in facoltà dell'istante di procedere alla richiesta di rimborso ai sensi dell'articolo 30-ter, comma 1, del medesimo decreto, entro il termine di due anni dalla data del versamento (e, quindi, come ipotizzato dall'istante, entro due anni dalla scadenza del termine per il pagamento della liquidazione mensile IVA relativa al mese di novembre 2019 in cui sono confluite le fatture di cui trattasi e quindi entro il 16 dicembre 2021).

Eventualità nella quale l'Ufficio verificherà la sussistenza di tutti i necessari presupposti.

LA DIRETTRICE CENTRALE

