

La fattispecie posta all'attenzione dell'Amministrazione Finanziaria aveva ad oggetto un soggetto passivo (c.d. business) che, per l'effetto di un'anomalia tecnica del software impiegato per gestire il processo di fatturazione elettronica, trasmetteva in maniera del tutto erronea “diverse decine di fatture”, che erano già state emesse nel 2017 e nel 2018 e, soprattutto, in ordine alle quali erano già stati effettuati gli adempimenti IVA previsti.

Inoltre, i documenti, recavano puntualmente la medesima data e numerazione che era stata loro attribuita *ab origine* e, quindi, risultava chiara la circostanza che si fosse in presenza di mera duplicazione.

A questo punto, il fornitore correttamente informava i clienti di quanto accaduto, al logico fine di evitare che gli stessi procedessero all'eventuale detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto o alla deduzione dei costi ad essi relativi. Nel documento, l'Agenzia delle Entrate chiarisce ulteriormente che il Sistema di Interscambio effettua una serie di controlli sul file trasmesso, prima di procedere alla consegna della fattura al destinatario. Tra queste, uno dei checkup effettuati concerne l'“unicità” del file ed è operata al fine di “intercettare e impedire l'inoltro di un documento già trasmesso ed elaborato”. In particolare, la procedura consiste nel controllo dei dati relativi all'identificativo del cedente o prestatore, all'anno e al numero della fattura.

Nella circostanza in cui tali dati siano coincidenti con quelli di una fattura già trasmessa, il Sistema emetterà un rifiuto del file, motivando lo scarto con il codice “00404” (Fattura duplicata) o “00409” (Fattura duplicata nel lotto).

Nel caso in esame, le fatture si riferivano a due annualità, 2017 e 2018, nelle quali non erano ancora operativi gli obblighi di fatturazione elettronica. Per questo motivo, il SdI non poteva riscontrare una duplicazione, non avendo mai ricevuto la fattura “originaria”.

Al riguardo, l'Amministrazione competente chiarisce che, al fine di sanare la duplicazione dell'invio sia possibile emettere, in formato elettronico, una nota di variazione in diminuzione ex art. 26 Decreto IVA (indicando, nel campo “causale”, la dicitura “storno totale della fattura per errato invio tramite SdI”).

Come noto, in forza di tale normativa, laddove un'operazione per la quale sia stata emessa fattura venga meno in tutto o in parte, “in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili”, il cedente del bene o il prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione.

Tale facoltà è soggetta al limite temporale di un anno dall'effettuazione dell'operazione, qualora i suddetti eventi, “si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti” e può trovare applicazione, entro il medesimo termine, anche nel caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato origine all'applicazione dell'art. 21 c. 7 DPR 633/72, in tema di operazioni inesistenti.

A parere dell'Agenzia delle Entrate, nel caso di specie, si sarebbe in presenza di **una fattispecie simile a quelle di “nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione”**.

Com'è evidente, l'Amministrazione Finanziaria, prendendo a prestito quanto contenuto nell'art. 26 Decreto IVA, ha “allargato” le maglie delle figure simili per le quali un'operazione fatturata può venir meno in tutto o in parte o essere ridotta nel suo ammontare imponibile.

L'Agenzia, da ultimo, rileva che ove i duplicati delle fatture non abbiano partecipato alle liquidazioni periodiche del 2019, le relative note di variazione non potranno costituire titolo per il recupero dell'imposta sul valore aggiunto. Dal punto di vista operativo, peraltro, il fornitore sarà tenuto a informare i clienti che non abbiano detratto l'imposta delle fatture duplicate, circa il fatto che le note ricevute non devono concorrere alla liquidazione periodica.

Si può, quindi, evidenziare che, il contribuente, rivolgendosi all'Agenzia delle Entrate, riteneva di non poter ricondurre il caso concreto a nessuna delle fattispecie elencate dall'art. 26 DPR 633/72 e sosteneva, quindi, di non poter emettere una nota di credito, dovendosi limitare a “scartare” di fatto le fatture duplicate, considerando l'invio come “non effettuato” senza ulteriori adempimenti.

Di contrario avviso si è, invece, mostrata l'Agenzia delle Entrate, la quale ha ritenuto che l'errore del contribuente possa essere ricondotto alle figure “simili” alle cause di “nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione”, citate, appunto, dall'art. 26 DPR 633/72. Pertanto, al fine di neutralizzare l'errato invio dei duplicati, **il contribuente deve emettere delle note di variazione ex art. 26 DPR 633/72**, trasmettendole elettronicamente.

In queste ipotesi, ribadisce l'Agenzia:

- è necessario indicare nel campo “causale” la dizione “storno totale della fattura per errato invio tramite SdI”;
- le note di variazione non possono costituire titolo per il recupero in detrazione dell'IVA a debito se i duplicati delle fatture non hanno partecipato alle liquidazioni periodiche IVA del 2019;
- il contribuente deve informare i destinatari dei duplicati delle fatture che non abbiano detratto l'IVA e dedotto il costo, che le note di variazione ricevute non devono partecipare alla liquidazione periodica né vanno annotate in contabilità, salvo l'obbligo di conservazione del documento ricevuto.

Sul tema in discussione, già nel recente passato, l'Amministrazione Finanziaria, aveva fornito un'interpretazione piuttosto estesa della nozione di “figure simili”.

In particolare, nella Cass. 6 luglio 2001 n. 9195, la Corte di Cassazione sostiene che, in base all'art. 26 c. 2 Decreto IVA, le ragioni per le quali un'operazione fatturata viene meno in tutto o in parte o sia ridotta nel suo ammontare imponibile possono essere varie e possono consistere, non solo nella nullità, nell'annullamento, nella revoca, nella risoluzione, nella rescissione, ma anche in ragioni cui la legge rinvia per il fatto che esse sono “simili”, ed anche a mancato pagamento, ad abbuoni o sconti previsti contrattualmente. Quel che conta, “...per volontà del legislatore, è, perciò, non tanto la modalità con cui si manifesta la causa della variazione dell'imponibile IVA, quanto piuttosto che della variazione e della sua causa si effettui registrazione ai sensi degli artt.

23, 24 e 25 DPR 633/72”.

Ancora più interessante è quanto chiarito dalla Ris. AE 17 febbraio 2009 n. 42/E.

In particolare, nel documento di prassi richiamato, viene precisato che l'art. 26 c. 2 Decreto IVA prevede specifici eventi "dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili (...) o (...) applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente" al verificarsi dei quali è possibile variare l'imponibile e/o l'imposta senza limiti temporali, mentre il successivo c. 3 pone un limite temporale di un anno per poter effettuare la variazione, qualora gli eventi di cui al comma precedente si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo delle parti o nell'ipotesi di inesattezza della fatturazione.

Lo scopo perseguito dalla norma, come chiarisce la Risoluzione, è evidentemente quello di evitare pericolose forme di elusione degli obblighi del contribuente.

Per effetto del combinato disposto dell'art. 26 c. 2 e dell'art. 19 DPR 633/72, tuttavia, la nota di variazione deve essere emessa, comunque, al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (Ris. AE 18 marzo 2002 n. 89; Ris. AE 16 maggio 2008 n. 195; Ris. AE 21 luglio 2008 n. 307).

Il citato art. 26 trova fondamento nell'art. 90 Dir. 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, secondo cui "in caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri".

Con riferimento agli **adempimenti**, affinché possa essere emessa la nota di variazione, è necessaria che sia assicurata l'identità tra l'oggetto della fattura e della registrazione originarie, da un lato, e, dall'altro, l'oggetto della registrazione della variazione, in modo che esista corrispondenza tra i due atti contabili" (Cass. 6 luglio 2001 n. 9188 e Cass. 2 giugno 1999 n. 5356).

Il diritto alla detrazione spetta al cedente del bene o al prestatore del servizio, il quale deve registrare la nota di variazione a norma dell'art. 25 DPR 633/72, mentre il cessionario (o il committente) deve annotare nel registro di cui all'art. 23 l'imponibile e l'imposta corrispondente.

Il riferimento a tali fattispecie consentirebbe, quindi, di assumere "un'accezione ampia delle ragioni per le quali un'operazione fatturata può venir meno in tutto o in parte o essere ridotta nel suo ammontare imponibile" (Ris. AE 31 marzo 2009 n. 85/E).

Risp. Interpello AE 8 ottobre 2019 n. 395

Art. 26 c. 2 DPR 633/72

**Utente:** Nicolo cavalli

mementopiu.it - 30.10.2019