

**Risposta n. 77**

***OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212  
Note di variazione - Articolo 26 del decreto del Presidente della  
Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633***

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente:

**QUESITO**

La società [ALFA] (di seguito società istante o istante), attiva nella produzione e vendita di energia elettrica e gas naturale, espone il quesito qui di seguito sinteticamente riportato:

- in data [...] l'Autorità garante della concorrenza e del mercato ha segnalato all'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico presunte violazioni in materia di fatturazione dei consumi energetici da parte dell'istante. In particolare, è emerso che quest'ultima ha applicato ai propri clienti domestici, per il periodo [...], il sovrapprezzo di [...] euro per la ricezione della fattura cartacea;
- con lettera del [...], prot. n. [...], la Direzione mercati *retail* e tutele dei consumatori di energia ha chiesto alla società istante informazioni in merito all'applicazione di costi aggiuntivi per l'emissione delle fatture in formato cartaceo, invitandola a conformarsi alle prescrizioni di cui all'articolo 9, comma 8, del decreto legislativo 4 luglio 2014, n. 102, che prevede un espresso divieto in tal senso;

- con nota del [...] l'istante ha:
  - ammesso la suesa posta condotta giustificandola con la mancanza, nella normativa vigente, di un obbligo di garantire al cliente l'opzione dell'invio cartaceo della bolletta e con il carattere sperimentale di tale opzione;
  - circoscritto l'applicazione di tale sovrapprezzo ad alcune decine di clienti;
  - provveduto a rimuovere tale opzione;
- in data [...], l'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente, non condividendo le argomentazioni esposte dall'istante, ha avviato nei confronti di quest'ultima un procedimento sanzionatorio per violazioni in materia di fatturazione dei consumi energetici;
- l'istante - seppur fermamente convinto di aver agito in maniera legittima e senza fare acquiescenza alcuna rispetto alle condotte contestate - ha presentato, in data [...], una proposta di impegni al fine di determinare la chiusura del suddetto procedimento senza l'accertamento dell'infrazione e l'irrogazione delle connesse sanzioni. Con tale proposta l'istante si è impegnato a non applicare, nei confronti di tutti i clienti, alcun corrispettivo per l'invio della fattura cartacea e a restituire loro i corrispettivi di postalizzazione fatturati dal mese di [...] unitamente all'IVA applicata sugli stessi. Per quanto riguarda i clienti con contratto attualmente attivo la restituzione verrà effettuata mediante la detrazione del relativo importo dall'ammontare da pagare da parte del cliente nella prima fattura utile, mentre per i clienti con contratto cessato la restituzione verrà effettuata, ove possibile, tramite corresponsione in fattura oppure con rimessa diretta tramite assegno;
- con la deliberazione del [...] l'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente ha dichiarato ammissibile la proposta di impegni assunti dall'istante e ne ha disposto la pubblicazione sul proprio sito *internet*;

- con la deliberazione del [...], notificata in data [...], l'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente ha approvato e reso vincolante la proposta di impegni assunti dall'istante e ha chiuso il procedimento sanzionatorio senza accertare l'infrazione.

Tanto premesso, la società istante chiede di sapere se il procedimento sanzionatorio avviato dall'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente possa essere ricondotto nella casistica rientrante nella locuzione “*e simili*” che, ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, legittima l'emissione di una nota di variazione in diminuzione ai fini IVA al verificarsi di determinati eventi. In particolare, l'istante chiede di sapere:

1. se il *dies a quo* per l'emissione della nota di variazione decorre dalla data di notifica del provvedimento finale con il quale l'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente ha approvato e reso vincolante la proposta di impegni assunti dall'istante e ha chiuso il procedimento sanzionatorio senza accertare l'infrazione [...]. In tale evenienza, la nota di variazione in diminuzione dovrà essere emessa entro e non oltre il 30 aprile 2019;
2. nel caso in cui il termine ultimo per effettuare la variazione in diminuzione sia già spirato per decorrenza dei termini, se è possibile procedere al recupero dell'IVA versata all'erario mediante la procedura di rimborso di cui all'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. In tale caso il termine di “due anni” potrebbe decorrere:
  - dalla data di presentazione della dichiarazione IVA in cui sono confluite le fatture in questione;
  - dall'emissione delle singole fatture.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In sintesi, l'istante ritiene che:

1. il procedimento sanzionatorio avviato dall'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente rientri nella casistica riconducibile alla locuzione "*e simili*" di cui all'articolo 26, comma 2, del DPR n. 633 del 1972; conseguentemente, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il provvedimento conclusivo gli è stato notificato dall'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente. E poiché il suddetto provvedimento gli è stato notificato il [...], la nota di variazione IVA in diminuzione dovrà essere emessa entro il 30 aprile 2019;
2. nel caso in cui il termine per l'emissione della nota di variazione sia già spirato, al fine di garantire la neutralità dell'imposta, l'IVA indebitamente versata può essere recuperata attraverso l'attivazione della procedura di rimborso ai sensi dell'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, la cui istanza deve essere presentata entro il termine di due anni dalla data di presentazione della dichiarazione IVA 2016 o, in via subordinata, dalla data di liquidazione dell'IVA relativa al mese in cui sono state registrate le singole fatture.

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

In via preliminare si evidenzia che il parere della scrivente viene reso unicamente sulla fattispecie concreta così come descritta dall'istante.

Al riguardo, si rammenta che qualora in sede di attività di controllo dovessero emergere fatti e circostanze idonei a modificare lo scenario sopra descritto, il presente parere non esplicherebbe alcuna efficacia.

L'articolo 26, comma 2, del DPR n. 633 del 1972, nella sua attuale formulazione, dispone che "*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 per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese 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".*

Tale norma individua le ipotesi in cui è possibile variare in diminuzione l'imponibile e l'imposta senza limiti temporali.

Tuttavia, al verificarsi di uno dei presupposti per potersi avvalere della facoltà di operare la variazione in diminuzione, per effetto del richiamo all'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972 contenuto nel citato articolo 26, il diritto alla detrazione deve essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

Si ricorda che l'articolo 19, così modificato dall'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, si applica alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017.

Ciò posto, si evidenzia che il citato articolo 26, comma 2, riferendosi anche alle figure "simili" alle cause di "nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione", consente di valorizzare ragioni ulteriori per le quali un'operazione fatturata può venir meno in tutto o in parte o essere ridotta nel suo ammontare imponibile.

Come sottolineato, infatti, dalla Suprema Corte e dalla prassi, ciò che conta non è tanto la modalità con cui si manifesta la causa della variazione dell'imponibile e dell'IVA, quanto piuttosto che della variazione e della sua causa si effettui registrazione ai sensi degli articoli 23, 24, e 25 del DPR n. 633 del 1972. Occorre, altresì, che vi sia, da un lato, identità tra l'oggetto della fattura e la registrazione originaria e, dall'altro, l'oggetto della registrazione della variazione, in modo che sia palese la corrispondenza tra i due atti contabili (cfr. cassazione n. 9188 del 6 luglio 2011, n. 9195 del 6 luglio 2001 e risoluzione n. 42/E del 17 febbraio 2009).

Ne consegue che tra i casi "simili" è possibile ricondurre tutte quelle cause in grado di determinare una modificazione dell'assetto giuridico instaurato tra le parti, caducando in tutto o in parte con effetto *ex tunc* gli effetti dell'atto originario, in particolare per ciò che attiene ai corrispettivi economici delle operazioni.

In base alle considerazioni sopra espresse, con riferimento al quesito di cui al punto 1, si ritiene che la deliberazione del [...], con cui l'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente ha approvato e reso vincolante la proposta di impegni presentata dall'istante, è l'evento in grado di incidere sul rapporto contrattuale e, quindi, il presupposto per poter emettere le note di variazione in diminuzione dell'IVA ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del DPR n. 633 del 1972. Pertanto, le note di variazione possono essere emesse al più tardi entro il 30 aprile 2019.

Quanto al quesito di cui al punto 2 la questione si ritiene assorbita dalla risposta fornita al quesito di cui al punto 1.

IL CAPO DIVISIONE  
(Firmato digitalmente)