

## Risposta n. 29/2024

***OGGETTO: IVA – Possibilità di emettere note di variazione da parte del cessionario/committente – Esclusione – Articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633***

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

### QUESITO

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

L'istante, che adotta i principi contabili internazionali IAS-IFRS, opera nel settore dell'energia elettrica e del gas, occupandosi del relativo approvvigionamento, intermediazione e vendita.

In relazione a tale attività ed in un quadro internazionale di rialzo dei costi delle materie prime, l'istante rappresenta come *«al fine di contenere, nell'ambito del possibile, l'impatto sugli utenti finali, il Governo italiano è intervenuto a più riprese, con una serie di iniziative legislative (con le Leggi di bilancio 2022 e 2023 e provvedimenti legislativi*

*d'urgenza, quali i decreti-legge nn. 17/2022, 21/2022 e 115/2022); in particolare, il Governo, ha destinato risorse per il rafforzamento, tra l'altro, della compensazione della spesa per la fornitura di gas naturale sostenuta dai clienti domestici economicamente svantaggiati (di seguito "**Bonus sociale gas**") e per quello della componente UG2c al fine di compensare le variazioni di spesa trimestrali nelle quali sarebbero altrimenti incorsi i clienti più deboli.*

*L'ARERA in attuazione delle disposizioni legislative è intervenuta al fine di disciplinare le modalità applicative del regime di riconoscimento automatico agli aventi diritto dei bonus sociali elettrico, gas e idrico per disagio economico [...] nonché della componente UG2c [...].*

*In particolare l'Allegato A alla Delibera ARERA del 23 febbraio 2021 n. 63/2021/R/com [...] prevede all'articolo 11 che "Il venditore è tenuto a trasferire al cliente domestico titolare del punto di prelievo e/o del punto di riconsegna interessato dalla compensazione, la componente tariffaria compensativa riconosciuta dall'impresa di distribuzione. Il trasferimento deve avvenire nella prima fattura emessa successiva alla data di fatturazione della medesima componente da parte dell'impresa di distribuzione".».*

*Dunque, in «base al vigente meccanismo di erogazione del bonus sociale gas e della componente UG2c le imprese di distribuzione erogano, tramite le società di vendita, la componente tariffaria compensativa ai punti di prelievo/riconsegna ammessi al regime di agevolazione, e i venditori di gas trasferiscono al cliente/utente domestico titolare del punto di prelievo/riconsegna, nella prima fattura utile, la componente tariffaria compensativa ricevuta (che ha segno opposto rispetto all'addebito dei servizi*

*di trasporto al venditore del gas e quindi agisce "negativamente" sul totale della fattura) nella fattura di trasporto dai distributori.».*

Tuttavia, i tempi nell'erogazione di tali crediti e del relativo recupero hanno generato «*crescenti difficoltà di natura finanziaria da parte delle imprese di distribuzione in relazione agli importi da riconoscere ai propri utenti per le succitate partite di bonus gas e della componente straordinaria di UG2c, tenuto conto anche dell'annullamento della quasi totalità delle aliquote degli oneri generali.*».

In tale ambito, «*il distributore denominato [BETA] [...] ha reso nota la propria determinazione di proseguire nella fatturazione (fra gli altri anche a [ALFA]) delle "sole componenti ordinarie, con esclusione di quelle relative all'emergenza energetica, in particolare bonus gas e UG2". [...]*

[BETA], pur avendo provveduto alla fatturazione delle partite relative al bonus sociale gas, con nota del 5.1.2023 [...] ha evidenziato alla scrivente l'impossibilità di provvedere al pagamento in favore di [ALFA] degli importi relativi al bonus in questione (ie. Bonus Sociale gas e UG2c) [...]; [BETA] dà atto, poi, di avere "completato la fatturazione dei bonus integrativi" ed ha esplicitamente indicato a [ALFA] che il credito dalla stessa maturato non sarebbe stato pagato per mancanza dei relativi mezzi finanziari (ricordiamo che [ALFA] - venditore - matura un credito verso [BETA] - distributore - in ragione del riconoscimento delle componenti Bonus sociale gas e UG2c che hanno segno opposto rispetto all'addebito dei servizi di trasporto al venditore del gas e che, quindi, agendo "negativamente" sul totale della fatturazione producono un saldo delle fatture emesse da [BETA] a [ALFA] "di segno opposto" rispetto al consueto, con un credito vantato da [ALFA] verso [BETA]).

*Al 31.12.2022 [ALFA] maturava un ingente credito nei confronti di [BETA] per le somme del Bonus sociale gas e per la componente UG2c pari a euro [...] per il periodo da aprile a dicembre 2022.».*

*Peraltro, «contraddicendo le proprie precedenti comunicazioni e pur nella piena consapevolezza di non poterlo fattivamente riconoscere a [ALFA], [BETA] ha tuttavia continuato, anche nel 2023 ad emettere verso [ALFA], ulteriori fatture, comprensive del Bonus sociale gas quale, in particolare, la fattura n. 512 del [...] 2023, per l'importo complessivo negativo di Euro - [...] [...]».*

*Da ultimo, in «data [...] 2023, [BETA] è stata ammessa alla procedura di concordato preventivo, ai sensi e per gli effetti dell'art. 47 C.C.I.I. (Allegato 9 - Decreto di ammissione al concordato) con riferimento ai crediti maturati sino al [...] 2023.*

*Pertanto, a fronte della ormai acclarata situazione di dissesto di [BETA], i crediti di [ALFA] derivanti dall'applicazione del predetto bonus sociale gas e della componente UG2c in favore dei clienti, non sembrerebbero ad oggi più recuperabili direttamente da [BETA], a fronte dell'apertura della procedura concorsuale (se non, appunto, nella ben limitata misura concordataria). [...]*

*Alla data della presente istanza di interpello, [ALFA] ha maturato un credito nei confronti di [BETA] per complessivi euro [...] (Iva inclusa), composto come segue:*

*- [...] (Iva inclusa) a titolo di costi per vettoriamento comprensivi della componente tariffaria (UG2c) che [ALFA] (in qualità di venditore) ha dovuto riconoscere ai clienti finali e che [BETA] (in qualità di distributore) avrebbe dovuto rimborsare, ma non ha mai rimborsato, a [ALFA] [...]*

- [...] (Iva inclusa) a titolo di Bonus sociale gas che [BETA] (in qualità di distributore) avrebbe dovuto rimborsare, ma non ha mai rimborsato, a [ALFA] [...].».

Alla luce di quanto sopra, «la Società Interpellante si chiede se la procedura che consiste nella possibilità di emissione di una nota di variazione possa essere approcciata mutatis mutandis anche al caso di specie dove una fattura "negativa" è stata ricevuta dal committente e, pertanto, una nota di variazione "negativa" dovrebbe essere emessa dal committente per poter stornare la posizione Iva della fattura "negativa" ricevuta.».

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In sintesi, l'istante «ritiene che [ALFA] abbia la possibilità di emettere una nota di variazione ex art.26 del Decreto Iva "in addebito", in connessione con la circostanza che [BETA] è stata ammessa alla procedura di concordato preventivo. [...]

*In analogia con quanto previsto per le note di variazione in diminuzione di cui all'art. 26 del Decreto Iva:*

*a) il dies a quo per l'emissione della nota di variazione e, conseguentemente, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva da parte di [ALFA], sarà quello della data del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo di [BETA] (i.e. [...] 2023); il dies ad quem per l'emissione della nota in variazione è da individuarsi nel termine per la presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione (i.e. 2023), e quindi per ridurre il debito Iva, vale a dire il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui è emesso il decreto di ammissione al concordato preventivo (i.e. [...] 2024).*

*Dal punto di vista tecnico, inoltre, [ALFA] procederà con l'emissione di una nota di addebito "TD05" trasmessa allo SDI, indicando gli estremi delle fatture ricevute sinora da [BETA] nel campo 2.1.3 del tracciato xml.».*

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

Va in primo luogo rilevato che non costituiscono oggetto di interpello né il "bonus sociale gas" in sé - ossia i requisiti per accedere all'agevolazione (*i.e.* compensazione per la fornitura di gas naturale di cui all'articolo 3, comma 9, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2) e/o il meccanismo di fruizione - né la correttezza del comportamento tenuto dai cedenti/prestatori che hanno effettuato operazioni nei confronti dell'istante ([BETA] o altri).

Si evidenzia, peraltro, che il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto e non implica alcuna valutazione in merito alla corretta modalità di fatturazione del Bonus sociale gas della componente UG2c, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Fatta tale premessa, va osservato, secondo quanto ricordato anche dallo stesso istante, che l'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) configura l'emissione di una nota per variare in diminuzione l'imponibile e/o l'imposta di un'operazione fatturata come una mera possibilità, rimessa al solo cedente/prestatore:

«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-bis. La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:

a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267; [...]» (enfasi aggiunta, ndr.).

Risulta dunque legislativamente preclusa, in capo al cessionario/committente, la possibilità di rettificare autonomamente la fattura emessa dal cedente/prestatore per documentare un'operazione, anche laddove la stessa risulti oggetto di insoluto (di una qualunque delle parti).

Al quesito posto dall'istante deve pertanto darsi risposta negativa.

Va notato, tuttavia, che ai sensi dell'articolo 30-ter del medesimo decreto IVA, «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.*  
[...]]».

Resta quindi ferma la possibilità per il cessionario/committente di un'operazione - ivi comprese quelle in esame - il quale dimostri di aver versato un'imposta comunque non dovuta in riferimento alla stessa, di ottenerne il rimborso, nel caso considerando quale termine iniziale di decorrenza per la relativa richiesta la chiusura della procedura concorsuale che ha colpito il cedente/prestatore (limitatamente, come ovvio, all'imposta non recuperata nel corso della medesima).

**IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO**  
**(firmato digitalmente)**