

Risposta n. 172

***OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212 -
Sconti e abbuoni***

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

QUESITO

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

L'istante è una società che regola i rapporti con i distributori dei suoi prodotti, per lo più della c.d. "Grande Distribuzione Organizzata" (GDO), tramite un accordo quadro, il quale fissa le condizioni generali di tali rapporti, e un accordo integrativo, dove sono riportate e disciplinate le attività promozionali da svolgere.

L'accordo integrativo prevede generalmente la concessione di sconti e abbuoni di diversa natura.

In alcuni specifici e limitati casi, secondo una prassi aziendale di lungo corso adottata da molte imprese, in special modo della GDO, nell'ambito di tale accordo integrativo l'istante «concede al cliente la possibilità di far emettere, a fronte dei sopra indicati sconti e abbuoni, una nota di debito non assoggettata ad IVA». Ciò, a detta dell'istante, in linea con la risoluzione ministeriale n. 530447 dell'11 luglio

1992 – in base alla quale, previo accordo con il cedente/prestatore, è ammessa l'emissione, da parte del cessionario/committente, di una nota di debito per rettificare, esclusivamente sul piano finanziario, la fattura originaria – e con la Corte di Giustizia UE, sentenza 17 settembre 1997, causa C-141/1996, nella quale si sarebbe affermato che *«qualora venga preventivamente concordato, la variazione può essere realizzata mediante emissione di una "nota debito" da parte dell'acquirente/committente»*.

L'istante precisa inoltre che, *«come nel caso analizzato dalla risoluzione del 1992, [...] rinuncia alla facoltà di detrarre l'Iva calcolata sull'importo corrispondente alla variazione dell'imponibile, ed è direttamente il cliente a richiedere la variazione dell'operazione originaria, solo da un punto di vista finanziario, senza addebito dell'Iva»*.

Considerato che:

- *«dal 1° gennaio 2019, anche le note di variazione in aumento o in diminuzione emesse ai sensi dell'art. 26 del Dpr 633/1972, dovranno obbligatoriamente essere emesse in formato elettronico e trasmesse al Sistema di Interscambio ("SdI")»*;

- nel paragrafo 6.2 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 89757 del 30 aprile 2018, relativo alle "Regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato e per le relative variazioni, utilizzando il Sistema di Interscambio, nonché per la trasmissione telematica dei dati delle operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi transfrontaliere e per l'attuazione delle ulteriori disposizioni di cui all'articolo 1, commi 6, 6bis e 6ter, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 12", *«l'Agenzia afferma inoltre che "Le richieste del cessionario/committente al cedente/prestatore di variazioni di cui all'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non sono gestite dal SdI."»*;

l'istante chiede se «*la nota di debito emessa dal cessionario/committente ai sensi dell'art. 26 c. 2 del Dpr 633/72, debba considerarsi:*

- *irregolare in assoluto: l'emissione della nota di credito da parte del cedente/prestatore deve considerarsi l'unica modalità ammessa per rettificare le operazioni ai sensi dell'art. 26 c. 2 del Dpr 633/72, pertanto la nota di debito eventualmente emessa dal cessionario non deve considerarsi un documento valido, nemmeno per documentare e dedurre il costo corrisposto dalla Società;*

- *irregolare nel solo caso in cui la variazione avesse rilevanza ai fini iva: se la rettifica avesse natura finanziaria si potrebbe continuare a far emettere al cliente la nota di debito e il fornitore in base a tale documento potrebbe legittimamente ridurre i ricavi di vendita. Inoltre, se il suddetto documento si ritenesse valido, si chiede se il cessionario debba emetterlo in formato elettronico e trasmetterlo al Sdi (riportando il codice "TD05") o debba limitarsi ad emettere un documento cartaceo senza inviarlo al Sdi».*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Per i quesiti posti, l'istante non formula alcuna soluzione interpretativa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Senza entrare nel merito delle varie operazioni possibili e delle differenze, con relative ricadute, esistenti tra sconti, abbuoni e premi di fine anno, le quali non costituiscono oggetto dell'istanza in esame – si ricorda, ad esempio, che «*La nota di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta non è ammessa se la riduzione di prezzo non è dovuta ad uno sconto - inteso come componente che incide direttamente sul corrispettivo dei beni o dei servizi, riducendone l'ammontare dovuto per le singole operazioni compiute - ma ad un premio di fine anno, ossia ad*

un contributo autonomo riconosciuto indistintamente a fine esercizio al cliente al raggiungimento di un determinato fatturato o, comunque, per incentivarlo a futuri acquisti» (così, in massima, Corte di cassazione, sentenza 20 novembre 2015, n. 23782) – va in primo luogo richiamato l'articolo 26, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA).

Tale norma stabilisce 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 [...] 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».

La richiamata disposizione regola le variazioni in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta il cui esercizio, diversamente dalle c.d. variazioni in aumento, ha natura facoltativa (si veda già la circolare ministeriale 9 agosto 1975, n. 27/501706, ma anche, *ex pluribus*, Cassazione 11 maggio 2012, n. 7330) ed è limitato ai casi espressamente previsti dal legislatore, tra i quali rientrano le ipotesi di riduzione del prezzo iniziale per la concessione di sconti o abbuoni previsti contrattualmente, o comunque frutto di successivo accordo tra le parti entro un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile (cfr. l'articolo 26, comma 3, del decreto IVA).

Come si evince dalla norma, il soggetto legittimato a procedere è solo il cedente/prestatore, risultando il cessionario/committente impossibilitato ad emettere una nota di variazione che riduca l'ammontare imponibile o l'imposta dell'originaria operazione (fatta salva l'ipotesi di una nota emessa in nome e per conto del cedente/prestatore rispettando le indicazioni dettate al riguardo dall'articolo 21 del decreto IVA, come peraltro indicato anche nella risoluzione n. 36/E del 7 febbraio 2008 citata dall'istante: *«se le condizioni contrattuali che prevedono l'applicazione di sconti/abbuoni, si verificano successivamente all'emissione della fattura, il cedente deve emettere, ai sensi dell'art. 26, comma 2, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, una nota di credito nei confronti del "cliente fattura". La nota di credito può*

essere emessa anche dal cliente (cessionario o committente) su incarico del cedente o prestatore per suo conto»).

L'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica tramite SdI – recata dall'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 in accordo con la decisione di esecuzione (UE) 2018/593 del Consiglio del 16 aprile 2018, che ha autorizzato l'Italia ad applicare misure speciali di deroga agli articoli 218 e 232 della direttiva 2006/112/CE – non ha mutato tale previsione, in conformità alla quale il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 89757 del 30 aprile 2018, in ultimo modificato dal successivo provvedimento prot. n. 107524 del 29 aprile 2019, ha statuito:

- da un lato, che le regole tecniche stabilite per le fatture elettroniche *«sono valide anche per le note emesse in seguito alle variazioni di cui all'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (così dette note di credito o di debito)»* (cfr. il paragrafo 6.1);

- dall'altro, che *«Le richieste del cessionario/committente al cedente/prestatore di variazioni di cui all'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non sono gestite dal SdI»* (così il paragrafo 6.2).

Dunque, nelle operazioni tra soggetti passivi d'imposta o tra questi ultimi e i consumatori, lo SdI esclude qualsiasi "richiesta" (da intendersi come documento o nota) non espressamente prevista da una disposizione normativa (si tratti, ad esempio, delle note di debito "anomale" del cessionario/committente, emesse in sostituzione delle note di variazione in diminuzione del cedente/prestatore, o di contestazioni sul contenuto dei documenti già trasmessi).

Alla luce di quanto sopra, si ritiene che nel nuovo contesto tecnico normativo il comportamento precedentemente posto in essere dall'istante non possa trovare spazio, almeno ai fini IVA.

Non si rinvencono invece specifici ostacoli a che le "note di debito" dei cessionari/committenti (analogiche o elettroniche *extra* SdI) vengano utilizzate ai

fini delle imposte dirette, per rettificare, esclusivamente sul piano finanziario, il documento originario, sempre che ciò avvenga in presenza di idonea documentazione e, quindi, che le citate note si collochino in un completo e coerente quadro probatorio (cfr., ad esempio, la già citata risoluzione n. 36/E del 2008).

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO

(firmato digitalmente)