

Paola Costa

Le note di variazione Iva

La riscrittura dell'art. 26 del Decreto Iva

Definizione

La Legge n. 208/2015 ha operato una riscrittura dell'art. 26 del DPR 633/1972, rivisitando le regole che disciplinano le note di variazione Iva, ossia le note che devono essere emesse al verificarsi di un evento che determini il variare in aumento o in diminuzione dell'imponibile e/o dell'imposta successivamente all'emissione della fattura.

La Legge di bilancio 2017 (Legge n. 232/2016) è nuovamente intervenuta in materia, ripristinando parzialmente le regole previgenti.

Cogliamo dunque l'occasione per fare il punto sulle norme che regolano attualmente la materia.

Le note di variazione in aumento

Il primo comma dell'art. 21 prevede che ogniqualvolta l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo - compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione - successivamente all'emissione o alla registrazione della fattura, il contribuente è tenuto all'emissione di una nota di variazione in aumento, in relazione al maggiore ammontare.

In pratica si tratta di emettere una fattura integrativa della precedente, per l'addebito della differenza di imponibile o di imposta.

Le note di variazione in diminuzione

Mentre l'emissione delle note di variazione in aumento è obbligatoria, per ovvie ragioni di tutela erariale, l'emissione di note di accredito con regolarizzazione dell'Iva in diminuzione rappresenta una facoltà del contribuente, riconosciuta al verificarsi di determinate condizioni.

In particolare, quando un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, il cedente o venditore ha diritto di portare in detrazione l'Iva precedentemente fatturata:

1. senza limiti di tempo, quando l'operazione viene meno:
 - in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili,
 - per mancato pagamento a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di accordi di ristrutturazione del debito ovvero di un piano attestato di risanamento,
 - in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente;
2. entro un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile, qualora gli eventi sopra indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti.

In pratica, ad esempio, la risoluzione di un contratto per il verificarsi di una clausola risolutiva espressa consente l'emissione di nota di variazione indipendentemente dal tempo trascorso dalla fatturazione. Se invece il contratto si risolve per sopravvenuto accordo fra le parti, è possibile la regolarizzazione dell'Iva solo entro un anno.

Il limite dell'anno opera anche in presenza di fatture emesse per operazioni inesistenti, di cui all'art. 21 comma 7 del DPR 633/1972.

La novità più significativa riguarda il caso della nota di variazione in diminuzione emessa a seguito di mancato pagamento da parte del cessionario o committente in presenza di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose. Il nuovo testo dell'art. 26 dispone infatti che la nota di variazione possa essere emessa:

- nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da

pignorare;

- nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
- nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

Viene dunque normativamente stabilito quando una procedura esecutiva individuale possa essere considerata infruttifera e dia diritto all'emissione di nota di variazione.

La Legge n. 232/2016, invece, ha sorprendentemente abrogato la disposizione introdotta dalla Legge n. 208/2015, che - a partire dalle procedure aperte a decorrere dal 1° gennaio 2017 - avrebbe consentito l'emissione di nota di variazione al momento di apertura della procedura concorsuale o assimilata, garantendo un recupero dell'IVA più rapido e risolvendo numerosi problemi interpretativi della norma.

Poiché la novità non è mai entrata in vigore, facendo riferimento agli interventi di prassi precedente, ai fini dell'emissione della nota di variazione occorre dunque attendere:

- in caso di fallimento, il piano finale di ripartizione (Ris. AdE n. 120/2009);
- in caso di concordato preventivo, il decreto di omologa e l'esecuzione degli obblighi assunti dal debitore (C.M. n. 77/2000);
- in caso di accordo di ristrutturazione dei debiti (ex art.182-bis del R.D. 267/1942) e di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato (ex art. 67 c.3, lett. d del R.D. 267/1942), la rilevazione della perdita su crediti ai fini delle imposte dirette (Circ. AdE n. 31/2014).

In particolare per quanto concerne la fattispecie del concordato preventivo, l'Amministrazione finanziaria ha ribadito nel corso di Telefisco 2017 che, ai fini dell'emissione della nota di variazione, non è sufficiente il decreto di omologazione (che chiude formalmente la procedura), ma che occorre attendere l'adempimento degli obblighi assunti dal debitore: conseguentemente, qualora il debitore si renda inadempiente e venga pertanto dichiarato il fallimento, la rettifica in diminuzione potrà essere effettuata soltanto dopo la definitività del piano di ripartizione finale dell'attivo (o, in assenza dello stesso, alla chiusura della procedura fallimentare).

Qualora il cedente o prestatore si avvalga del diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, effettua la registrazione nel registro Iva delle fatture d'acquisto (o in rettifica nei registri delle fatture emesse o dei corrispettivi).

Correlativamente il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione, deve registrare la variazione nel registro Iva delle fatture emesse o dei corrispettivi (o in rettifica nel

registro degli acquisti), nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.

Altra importante novità introdotta nell'art. 26 riguarda la possibilità di recupero dell'Iva sui corrispettivi non pagati relativi a forniture di beni o servizi nell'ambito di contratti a esecuzione continuata o periodica, nei casi in cui il contratto si risolva retroattivamente per inadempimento del cliente, nonostante il cedente o prestatore abbia correttamente adempiuto al proprio obbligo di consegnare i beni o rendere i servizi pattuiti. Quindi, ad esempio, indipendentemente dall'attivazione di procedure di recupero, le compagnie che somministrano energia elettrica o servizi telefonici, possono emettere nota di variazione in caso di insolvenza del cliente in relazione a servizi già fruiti.

Infine il nuovo art. 26 prevede la possibilità di correggere gli errori materiali o di calcolo nelle registrazioni o nelle liquidazioni periodiche con delle semplici annotazioni nei registri delle fatture di vendita, delle fatture di acquisto e dei corrispettivi.