

STUDI DI CONSULENZA AZIENDALE

Via Tacchi, 1 – Rovereto
Tel. 0464 435144 Fax 0464 439210
sito: www.studiogpc.it

Rovereto, 18 Marzo 2016

CIRCOLARE 06/2016

LA NUOVA DISCIPLINA DELLE NOTE DI VARIAZIONE IVA

Rif. normativi:

- Legge di Stabilità 2016 del 28 dicembre 2015 n. 208 art. 1 comma 126 e 127;
- Decreto Presidente Repubblica 633/1972 art. 26;

Gentile Cliente,

si comunicano le modifiche intervenute per le note di variazione IVA introdotte dalla Legge Finanziaria 2016.

LE NOTE DI VARIAZIONE IVA

L'art. 26, DPR n. 633/72, prevede l'emissione di una nota di variazione (in aumento /diminuzione) ai fini IVA, successiva all'emissione della fattura, al verificarsi di eventi che modificano l'imponibile e l'imposta.

Mentre le **variazioni in aumento sono obbligatorie**, quelle **in diminuzione sono facoltative** e consentite al sussistere delle seguenti ipotesi:

- applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente;
- mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose;
- dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili;
- mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali.

L'art. 1, comma 126, Finanziaria 2016, ha **riformulato integralmente le disposizioni** del citato art. 26 **in materia di variazioni in diminuzione**. A tal fine:

- è stata operata una **distinzione delle variazioni** connesse con la nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili da quelle collegate al mancato pagamento, precedentemente disciplinate dal comma 2 e, ora, rispettivamente dai commi 2 e 4 del nuovo art. 26;
- con riguardo al caso di **mancato pagamento** dovuto:
- all'assoggettamento dell'acquirente / committente a procedura concorsuale:
 - è stata prevista la possibilità per il cedente / prestatore di emettere la nota di credito senza dover attendere l'infruttuosità della procedura, con conseguente anticipazione del momento in cui viene recuperata l'IVA versata e non incassata a titolo di rivalsa;
 - non è più obbligatorio, per l'acquirente / committente, rettificare la detrazione dell'IVA operata in origine;
 - è stato specificato puntualmente il momento a decorrere dal quale il debitore si intende assoggettato alla procedura;
- a procedure esecutive individuali rimaste infruttuose, sono state specificate le fattispecie in cui si realizza l'infruttuosità;
- è stata prevista normativamente la possibilità di emettere la nota di variazione anche per le operazioni soggette a reverse charge.

Le suddette modifiche operano, in generale, dal 2016 e, avendo natura interpretativa, sono applicabili anche per le operazioni compiute in precedenza mentre le novità riferite alle procedure concorsuali si applicano alle procedure aperte dal 2017.

NOTE DI VARIAZIONE PER ANNULLAMENTO, NULLITÀ E ABBUONI/SCONTI

Qualora un'operazione per la quale è stata emessa la fattura venga meno, in tutto o in parte, ovvero se ne riduca l'imponibile, per dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente vi è prevista l'opzione di emettere la nota di variazione, **senza limiti temporali**, posto che i predetti eventi sono previsti fin dall'inizio e non sono sopravvenuti. Al cedente / prestatore è riconosciuta la detrazione dell'IVA corrispondente alla variazione operata, per effetto dell'annotazione della stessa nel registro IVA degli acquisti ex art. 25, DPR n. 633/72. Al fine di **evitare la perdita del diritto alla detrazione**, la nota di variazione va **emessa 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.

Qualora i predetti eventi siano collegati ad un **sopravvenuto accordo fra le parti**, opera la limitazione temporale prevista dal comma 3 dell'art. 26, e pertanto la nota di variazione in diminuzione **non può essere emessa decorso 1 anno dall'effettuazione dell'operazione**, individuato ai sensi dell'art. 6, DPR n. 633/72.

Entro il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione è altresì possibile emettere la nota di variazione anche ai fini della rettifica di **inesattezze della fatturazione** che abbiano comportato l'applicazione del comma 7 dell'art. 21, ossia l'indicazione di corrispettivi / imposta in misura superiore a quella reale, dando luogo all'emissione di una fattura "per operazioni inesistenti". A fronte dell'emissione, da parte del cedente / prestatore, della nota di credito, il nuovo comma 5 dell'art. 26 in esame conferma **l'obbligo in capo all'acquirente / committente**, che ha già rilevato l'operazione nel registro IVA degli acquisti ex art. 25 (ossia, che ha già detratto l'IVA a credito), **di annotare** la variazione nel registro delle fatture emesse / corrispettivi ex artt. 23 e 24, DPR n. 633/72 "**nei limiti della detrazione operata**". È fatto salvo il diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente / prestatore a titolo di rivalsa.

RISOLUZIONE DI CONTRATTI AD ESECUZIONE PERIODICA

Il nuovo comma 9 dell'art. 26 in esame disciplina una particolare fattispecie di **risoluzione contrattuale**.

In presenza di un **contratto ad esecuzione continuata o periodica**, in caso di risoluzione conseguente ad inadempimento, la possibilità di emettere la nota di credito "**non si estende**" alle cessioni / prestazioni "**per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni**". "**la facoltà di emissione della nota di variazione si applica per la «coppia» di prestazioni per cui l'inadempimento ha generato la risoluzione contrattuale**".

La nota di variazione in esame può essere emessa senza limiti di tempo.

OPERAZIONI SOGGETTE A REVERSE CHARGE

Il nuovo comma 10 prevede che la variazione, ricorrendone i presupposti, **può essere posta in essere anche da parte dell'acquirente / committente** debitore dell'imposta a seguito dell'applicazione del **reverse charge** ex artt. 17 o 74, DPR n. 633/72 o 44, DL n. 331/93, ossia relativamente, tra l'altro, alle prestazioni rese nel settore edile da soggetti subappaltatori, alle prestazioni di servizi relative a edifici (pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento), alle cessioni di rottami e cascami, bancali in legno (pallet) recuperati a cicli di utilizzo successivi al primo nonché alle operazioni intraUE. Ancorché la citata disposizione contenga il riferimento alle operazioni di cui al comma 2, ossia a quelle per le quali è intervenuta la dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili, si ritiene che la possibilità di rilevare la variazione in presenza di reverse charge sia **consentita anche nelle ipotesi di procedure esecutive individuali** rimaste infruttuose **e di procedure concorsuali**, stante il richiamo nel comma 4 alle previsioni di cui al comma 2.

Adempimenti dell' acquirente/committente

Premesso che la variazione costituisce una **facoltà ai fini IVA** (se non effettuata la stessa avrà rilevanza ai soli fini della contabilità generale), nel caso in cui l'acquirente / committente decidesse di effettuarla non risultano chiari gli adempimenti da porre in essere. Il richiamo al comma 5 ad opera del citato comma 10 dovrebbe riflettersi sulla **necessità di effettuare la doppia annotazione in negativo della nota di variazione**.

Sul punto è auspicabile un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

NOTE DI VARIAZIONE PER MANCATO PAGAMENTO

La disciplina del **mancato pagamento della fattura da parte dell'acquirente / committente**, è ora contenuta nel comma 4, lett. a) e b), che conferma la possibilità per il cedente / prestatore di emettere la nota di credito al verificarsi di uno dei seguenti eventi:

- a) mancato pagamento in tutto / in parte a causa di **procedure concorsuali**;
- b) mancato pagamento in tutto / in parte a causa di **procedure esecutive individuali rimaste infruttuose**.

In questi due casi non esiste **un limite temporale** per l'emissione della nota di variazione.

PROCEDURE CONCORDSUALI

In materia di procedure concorsuali le novità in esame modificano radicalmente la disciplina delle note di variazione in diminuzione, allineandola con le regole vigenti ai fini delle imposte dirette.

DISCIPLINA IN VIGORE FINO AL 31.12.2016

Al fine del recupero dell'IVA è necessario che:

- il creditore abbia **partecipato alla procedura**. In particolare, nell'ipotesi del fallimento è richiesta l'avvenuta **insinuazione nel passivo fallimentare**;
- **la procedura risulti infruttuosa**.

A tale ultimo proposito, il Ministero delle Finanze nella Circolare 17.4.2000, n. 77/E ha chiarito che la previsione dell'infruttuosità, riferita sia alle procedure esecutive individuali (ad esempio, pignoramento) sia a quelle concorsuali, comporta che il diritto del creditore ad emettere la nota di variazione possa essere esercitato solo quando lo stesso abbia la **giuridica certezza della irrecuperabilità del credito**.

Procedura	Momento in cui si verifica l'irrecuperabilità del credito
Fallimento	Scadenza del termine per proporre reclamo avverso il decreto di chiusura del fallimento ovvero per proporre osservazioni al decreto con il quale il giudice rende esecutivo il piano di riparto.
Concordato fallimentare	Passaggio in giudicato della sentenza di omologazione del concordato.
Concordato preventivo	Sentenza di omologazione e successivo adempimento del debitore agli obblighi assunti in sede concordataria.
Liquidazione coatta amministrativa	Definitività del piano di riparto predisposto dall'autorità competente.

In sostanza l'emissione della Nota di Variazione è ammessa solo al termine della procedura.

Con la disciplina in vigore dal 01.01.2017 in tema di "Procedure concorsuali" vengono modificati alcuni criteri.

DISCIPLINA IN VIGORE DAL 01.01.2017

Per effetto di quanto disposto dalla nuova lett. a) del citato comma 4, la possibilità di emettere la nota di credito è riconosciuta a decorrere dalla **data di apertura della procedura**:

Procedura	Momento in cui si verifica l'irrecuperabilità del credito
Fallimento	Sentenza dichiarativa di fallimento
Concordato preventivo	Decreto di ammissione
Liquidazione coatta amministrativa	Provvedimento che ordina la liquidazione
Amministrazione straordinaria delle imprese in crisi	Decreto che dispone la procedura
Accordo di ristrutturazione del debito	Decreto di omologa
Piano attestato di risanamento	Pubblicazione nel Registro delle Imprese

Alla luce di quanto sopra risulta quindi:

- **allineato il momento di emissione della nota di variazione ai fini IVA con quello** di sussistenza dei requisiti **per la deducibilità della perdita** ai fini delle imposte dirette;
- riconosciuta la **possibilità di recuperare l'IVA anticipatamente**, all'apertura della procedura concorsuale, senza dover attendere la chiusura infruttuosa della stessa.

Va infine evidenziato che, ai sensi del nuovo comma 5, per la nota credito emessa dal cedente / prestatore **non sussiste in capo all'organo della procedura l'obbligo di annotazione della stessa**, quale variazione in aumento nel registro delle fatture emesse / corrispettivi.

Tale eccezione all'obbligo di annotazione non opera in presenza di **accordi di ristrutturazione del debito** ex art. 182-bis, Legge fallimentare e di **piani attestati di risanamento** ex art. 67, comma 3, lett. d) della medesima Legge. In tali casi, permane **l'obbligo di annotazione** della nota di variazione e di versamento della relativa imposta.

PROCEDURE CONCURSUALI INDIVIDUALI

Come accennato, la nota di credito può essere emessa anche in presenza di procedure concorsuali individuali. Ora, il nuovo comma 12 dell'art. 26 specifica le fattispecie al cui verificarsi una procedura esecutiva individuale è considerata in ogni caso infruttuosa. In particolare ciò si verifica:

- in caso di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulta la mancanza di beni da pignorare / impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
- nel caso in cui, dopo che per 3 volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità;
- in caso di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulta che presso il terzo pignorato non vi sono beni / crediti da pignorare.

SUCCESSIVO INCASSO DEL CORRISPETTIVO

Qualora a seguito dell'emissione della nota di credito per mancato incasso del corrispettivo in presenza di procedure concorsuali / accordo di ristrutturazione dei debiti / piano attestato di risanamento ovvero in presenza di procedure esecutive individuali infruttuose, il cedente / prestatore **incassi tutto o parte del corrispettivo**, il "nuovo" comma 6 prevede l'obbligo di emissione da parte dello stesso di una nota di variazione in aumento (**nota di debito**), divenendo nuovamente debitore dell'imposta.

In tale ipotesi, se l'acquirente / committente ha annotato la nota di variazione in diminuzione, lo stesso ha diritto alla detrazione dell'IVA a credito risultante dalla nota di debito. Posto che, come accennato, in presenza di procedure concorsuali l'organo della procedura non è tenuto alla registrazione della nota di credito, lo stesso non potrà detrarre l'imposta risultante dalla nota di debito.

Gli **Studi di Consulenza** rimangono a disposizione per eventuali chiarimenti.
