

OGGETTO

NOTE DI VARIAZIONE IVA (In aumento e in diminuzione)

AGGIORNAMENTO

30 MAGGIO 2018

RIFERIMENTI NORMATIVI

- Art. 19, 21, 25, 23 26, D.P.R. 26.10.1972 N. 633
- Art. 1, commi 126 -127 L.28.12.2015 N. 208 (Legge di Stabilità 2016)
- Art. 1, comma 567 L. 11.12.2016, n. 232 (Legge di bilancio 2017)
- Art. 2 del DL 24.4.2017 n. 50 convertito in L. 21 giugno 2017, n. 96
- CIRCOLARE AE 1/E/2018 del 17.01.2018

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

DIRITTO TRIBUTARIO
IVA
NOTE DI VARIAZIONE

CODICE CLASSIFICAZIONE

20
020
026

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE N. 51/2017 - NOTE DI VARIAZIONE IVA (Variazione dell'imponibile o dell'imposta)

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Cinzia MAROCCHINO

BRIEFING

In via generale, tutte le operazioni rilevanti ai fini IVA devono essere documentate attraverso l'emissione della fattura.

A fianco a tale obbligo è riconosciuta la possibilità di rettifica, da parte del cedente/prestatore, delle operazioni, una volta che la fattura sia stata annotata nel registro delle fatture emesse, distinguendo l'obbligo di emissione della fattura integrativa, dalla facoltà di emissione di una nota di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta.

Qui di seguito viene riepilogata sinteticamente la disciplina delle note di variazione sia in diminuzione (c.d. Nota Credito) che in aumento (c.d. Nota Debito), anche alla luce delle novità introdotte dal DL. 50/2017 in materia di detrazione dell'IVA.

NOTE DI VARIAZIONE

Le fattispecie che legittimano l'emissione delle note di variazione sono previste dalle seguenti norme:

 Art. 26, comma 2 D.P.R. 633/1972:

- Verificarsi di una causa di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione (e simili) dell'operazione;
- Applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente.

 Art. 26, comma 4, D.P.R. 633/1972:

- Assoggettamento del cessionario o committente ad una procedura concorsuale (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria) o ad un'altra procedura di soluzione della crisi di impresa (accordo di ristrutturazione dei debiti, piano attestato di risanamento);
- Esperimento, da parte del fornitore, di una procedura esecutiva individuale rimasta infruttuosa.

La normativa in generale delle note di variazione è riferita alle ipotesi in cui durante la normale vita aziendale si verificano casi in cui si rende necessario rettificare una fattura già emessa. Tale correzione può essere effettuata, alternativamente, attraverso l'emissione di una nota di debito o di credito, a seconda che la rettifica comporti l'aumento o la diminuzione dell'imponibile.

L'emissione di una nota di credito (variazione in diminuzione), a differenza della nota di debito (variazione in aumento), può essere emessa a discrezione del contribuente. Difatti, la nota di debito è sempre obbligatoria, mentre la nota di credito è facoltativa, in quanto, la mancata emissione del documento non comporta in alcun modo danno per l'erario.

Peraltro, si rammenta che seppure la nota in diminuzione sia facoltativa, essa è necessaria per detrarre l'imposta.

Occorre, poi, tener presente che le disposizioni contenute nell'art. 2 del D.L. n. 50/2017 hanno modificato, restringendoli, i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, superando la regola secondo cui la nota di variazione deve essere emessa al più tardi con la dichiarazione IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

NOTE DI CREDITO (VARIAZIONE IN DIMINUZIONE)

L'emissione di note di variazione IVA in diminuzione (c.d. note di credito), dell'imponibile e/o dell'imposta, è disciplinata dall'art. 26 co. 2 e ss. del DPR 633/72.

Le fattispecie che consentono l'emissione delle note di variazione in diminuzione:

- ⇒ Dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili (art. 26 co. 2 primo periodo del DPR 633/72);

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 39/2018

PAGINA

3/9

- ⇒ Mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente, a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose (art. 26 co. 2 secondo periodo del DPR 633/72);
- ⇒ Applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente (art. 26 co. 2 terzo periodo del DPR 633/72);
- ⇒ Rettifica di inesattezze della fatturazione (art. 26 co. 3 del DPR 633/72);
- ⇒ Risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento di una delle due parti; tipicamente, il mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente (art. 26 co. 9 del DPR 633/72).

NOTE DI CREDITO ENTRO IL TERMINE DI UN ANNO

Secondo quanto previsto dall'art. 26 co. 3 del DPR 633/72, la nota di credito deve essere emessa entro il termine di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione originaria qualora la variazione dell'imponibile o dell'imposta si verifichi:

- * A seguito del sopravvenuto accordo tra le parti;
- * Nell'ipotesi di errori nella fatturazione (compresi errori materiali o di calcolo).

Rientrano in questo ambito anche sconti e abbuoni, nel caso in cui la riduzione del corrispettivo sia frutto di un sopravvenuto accordo tra le parti (ris. Agenzia delle Entrate 17.2.2009 n. 42).

Secondo quanto indicato nella ris. Agenzia delle Entrate 25.11.2005 n. 166, il termine di un anno deve essere rispettato anche nel caso di differenze inventariali rilevate dal depositante presso i locali del depositario.

NOTE DI CREDITO SENZA LIMITI TEMPORALI

L'emissione della nota di credito non è vincolata al rispetto del termine annuale nel caso di:

- * Dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili;
- * Abbuoni o sconti previsti contrattualmente, inclusi gli abbuoni concessi al consumatore finale tramite "buoni-sconto" (ris. Agenzia delle Entrate 10.4.2008 n. 147), purché non dipendenti da un sopravvenuto accordo tra le parti;
- * Mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente, per assoggettamento a procedure concorsuali (o assimilate) o a causa di procedure esecutive rimaste infruttuose.

La variazione in diminuzione senza limiti di tempo può essere effettuata, altresì:

- * In presenza di una clausola risolutiva parziale contenuta in un contratto di compravendita (ris. Agenzia delle Entrate 31.3.2009 n. 85);
- * Nel caso in cui una disposizione di un decreto legge non convertito abbia previsto una maggiore aliquota IVA (ris. Agenzia delle Entrate 21.5.2007 n. 106).

Per maggiore chiarezza, si riepilogano, di seguito, in forma tabellare i termini previsti per l'emissione della nota di credito.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 39/2018

PAGINA

4/9

TERMINI DI EMISSIONE DELLE NOTE DI CREDITO

SENZA LIMITI TEMPORALI	ENTRO IL TERMINE DI UN ANNO DALL'EFFETUAZIONE DELL'OPERAZIONE
Nullità, Annullamento, Revoca, Risoluzione, Rescissione E Simili	Accordo sopravvenuto tra le parti
Abbuoni o sconti contrattuali	
Procedure Concorsuali	Inesattezze nella fatturazione, errori materiale o di calcolo
Procedure Esecutive Rimaste Infruttuose	

EMISSIONE DELLA NOTA DI CREDITO

Per effettuare la variazione in diminuzione, è emesso un documento di carattere analogo alla fattura, contenente la dizione "nota di credito" o similare, l'indicazione dell'ammontare della variazione dell'imponibile e/o della relativa imposta (con applicazione della stessa aliquota dell'operazione originaria) e gli estremi della fattura rettificata.

La variazione in diminuzione comporta, per il cedente o prestatore, il diritto a portare in detrazione l'imposta corrispondente

-  Registrando la nota di variazione nel registro degli acquisti (art. 26 co. 2 del DPR 633/72);
-  Oppure mediante apposita annotazione in rettifica, con segno negativo, nel registro nel quale è stata annotata l'operazione originaria (registro delle vendite o registro dei corrispettivi, a seconda dei casi) ai sensi dell'art. 26 co. 8 del DPR 633/72; cfr. C.M. 9.8.75 n. 27, C.M. 23.2.94 n. 13, § 10.3.

Seppur non prevista normativamente, la variazione della sola imposta è ammessa dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. 19.2.2015 n. 4, § 3.1.2; ris. 7.12.2000 n. 187; C.M. 2.3.94 n. 1/E), la quale afferma che "*è sempre possibile operare una variazione (in aumento o in diminuzione) dell'imposta, ai sensi dell'art. 26 del DPR 633/72, senza alcun limite temporale rispetto al momento di effettuazione dell'operazione*".

ABBUONI O SCONTI

La nota di variazione in diminuzione è consentita solo in presenza di abbuoni o sconti previsti a livello contrattuale.

Se la riduzione dell'imponibile, però, dipende da "condizioni contrattuali che (...) si verificano successivamente all'emissione della fattura" (ris. Agenzia delle Entrate 7.2.2008 n. 36), la nota di variazione deve essere emessa entro il termine tassativo di un anno dall'effettuazione dell'operazione, a norma dell'art. 26 co. 3 del DPR 633/72.

Rientrano in questo ambito le variazioni in diminuzione del corrispettivo concesse per "consuetudine commerciale", in quanto assimilabili alle variazioni che si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo tra le parti (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 7.2.2008 n. 36).

Ai fini della variazione, rilevano anche:

- ✓ Gli sconti concessi direttamente dal produttore al consumatore (cfr. Corte di Giustizia UE 24.10.96, causa C-317/94; Cass. 16.10.2015 n. 20964);
- ✓ Gli sconti pattuiti verbalmente, anche successivamente alla stipula del contratto originario (Cass. 22.6.2001 n. 8558).

PROCEDURE CONCORDSUALI, ASSIMILATE ED ESECUTIVE

Nell'ipotesi in cui il cessionario o committente di un'operazione rilevante ai fini IVA non abbia provveduto a pagare il corrispettivo in quanto assoggettato ad una procedura concorsuale, il cedente o prestatore dell'operazione può emettere la nota di variazione in diminuzione:

- Per il fallimento, in presenza di piano di riparto, in seguito alla pubblicazione del decreto con il quale il giudice delegato stabilisce tale piano (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 5.5.2009 n. 120) o, più prudentemente, decorso il termine per le osservazioni al piano di riparto (C.M. 17.4.2000 n. 77);
- Per il fallimento, in assenza del piano di riparto, alla scadenza del termine per il reclamo avverso il decreto di chiusura della procedura (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 12.10.2001 n. 155 e ris. Agenzia delle Entrate 16.5.2008 n. 195);
- Per il concordato preventivo, con la definitività della sentenza di omologazione e al rispetto da parte del debitore concordatario degli obblighi ivi assunti (C.M. 17.4.2000 n. 77);
- Per la liquidazione coatta amministrativa, con il decorso dei termini per l'approvazione del piano di riparto (C.M. 17.4.2000 n. 77).

Il tenore letterale dell'art. 26 co. 2 del DPR 633/72, ai fini dell'emissione della nota di credito, richiede infatti che la procedura concorsuale si sia rivelata "infruttuosa", non potendosi ritenere sufficiente "la mera pendenza della procedura" (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 16.5.2008 n. 195). A tale riguardo merita di essere evidenziato come la Corte di Giustizia UE 23.11.2017, causa C-246/16, abbia stabilito la non conformità alla direttiva in tema di IVA, dell'art. 26 co. 2 del DPR 633/72 nella misura in cui, ai fini dell'emissione della nota di credito per il fornitore, richiede l'infruttuosità della procedura concorsuale in capo al cessionario o committente (laddove in Italia una procedura concorsuale può avere anche durata superiore ai 10 anni).

La legge di stabilità 2016, al fine di ovviare alle problematiche relative al termine iniziale da prendere in considerazione per l'emissione della nota di credito, ha modificato l'art. 26 del DPR 633/72, prevedendo che, nel caso di mancato pagamento del corrispettivo determinato dalla procedura concorsuale del cessionario o committente, l'emissione della nota di variazione fosse consentita a partire dalla data di "apertura" della procedura stessa.

Tale novella legislativa, tuttavia, che sarebbe dovuta risultare applicabile alle procedure concorsuali aperte successivamente al 31.12.2016, è stata eliminata dall'art. 1 co. 567 della L. 232/2016.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 39/2018

PAGINA

6/9

Per quanto attiene alle le procedure c.d. "assimilate" alle procedure concorsuali, a seguito delle modifiche alla disciplina introdotte dall'art. 31 del D.lgs. 175/2014, è previsto che la nota di credito, a fronte del mancato pagamento (anche parziale) del corrispettivo da parte del cessionario o committente, possa essere emessa a partire dalla data:

- 📄 Del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti;
- 📄 Di pubblicazione nel Registro delle imprese di un piano attestato di risanamento.

Per queste due procedure, dunque, la nota di credito può essere emessa già a decorrere dal momento in cui viene rilevata la perdita su crediti ai fini delle imposte sui redditi (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 30.12.2014 n. 31).

Dal momento che le modifiche normative introdotte dalla legge di stabilità 2016 non sono mai entrate in vigore a seguito della cancellazione da parte della legge di bilancio 2017, la normativa attualmente in vigore (che non è mai cambiata) individua il momento in cui è possibile emettere la nota di credito in caso di procedure concorsuali nelle fattispecie riassunte nella tabella seguente.

EMISSIONE NOTA DI CREDITO IN CASO DI PROCEDURE CONCORSUALI	
FALLIMENTO	Scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto. Qualora non vi sia stato il piano di riparto, la nota di credito può essere emessa alla scadenza del termine per il reclamo avverso il decreto di chiusura del fallimento.
CONCORDATO PREVENTIVO	Definitività della sentenza di omologazione, e successivo adempimento degli obblighi che il debitore concordatario ha assunto in sede di concordato.
CONCORDATO FALLIMENTARE	Passaggio in giudicato della sentenza di omologazione del concordato.
LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA	Approvazione del piano di riparto, decorsi i termini per le opposizioni.
ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE DEI DEBITI	Alla data di omologazione dell'accordo (Circolare Agenzia delle Entrate n.31/E del 30.12.2004).
PIANO ATTESTATO DI RISANAMENTO (ART. 67, COMMA 3, LETT. D), L.F.)	Alla data di iscrizione nel Registro delle imprese del piano attestato (Circolare Agenzia delle entrate n.31/E del 30.12.2004)

Da ultimo, si rammenta che ai sensi dell'art. 26 co. 2 e 12 del DPR 633/72, il cedente o prestatore, a fronte del mancato pagamento del corrispettivo, può altresì emettere nota di variazione in diminuzione in presenza di una procedura esecutiva rivelatasi infruttuosa.

Ai fini in esame, per procedura esecutiva "infruttuosa" si intende in ogni caso:

-  Il verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario attestante l'assenza di beni o crediti del debitore da pignorare (ovvero l'impossibilità di accedere al domicilio del debitore o, ancora, la sua irreperibilità);
-  L'asta per la vendita del bene pignorato deserta per tre volte, cosicché il creditore decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

DETRAZIONE DELL'IVA

In caso di emissione di una nota di credito è riconosciuto al cedente del bene o prestatore del servizio il diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25 del DPR 633/72.

Le previsioni temporali di cui si è detto nei paragrafi precedenti, però, riguardano il termine entro il quale si deve manifestare il presupposto che giustifica l'emissione per la nota di variazione; una volta, invece, che questo si realizza, la detrazione dell'imposta deve essere computata nel rispetto dell'articolo 19 D.P.R. 633/1972.

Del resto, le disposizioni contenute nell'art. 2 del DL 50/2017 che ha modificato, restringendoli, i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, rendono superata la regola secondo cui la nota di variazione deve essere 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

Il termine biennale è stato, infatti, abbreviato dal citato D.L. 50/2017, che ha imposto la detrazione dell'IVA nell'anno in cui si è verificato il presupposto; tale termine, viene confermato anche per le note di variazione da parte della circolare AdE 1/E/2018: *“Per quanto riguarda la procedura di variazione da attivare ai sensi del comma 2 dell'articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, per effetto del combinato disposto dell'articolo 26 e dell'articolo 19 del medesimo decreto, detta procedura deve realizzarsi (e, dunque, la nota di variazione deve essere emessa) entro i termini previsti dal comma 1 del citato articolo 19.*

In particolare, tenendo conto della nuova formulazione dell'articolo 19, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione”.

NOTE DI DEBITO (VARIAZIONE IN AUMENTO)

L'emissione di una nota di variazione IVA in aumento (c.d. nota di debito o fattura integrativa) è disciplinata dall'art. 26 co. 1 del DPR 633/72.

È fatto obbligo per il cedente o prestatore di emettere nota in aumento ogni qual volta, successivamente all'emissione o alla registrazione della fattura, l'ammontare imponibile di un'operazione o quello dell'imposta aumenta per qualsiasi motivo.

La nota di variazione in aumento deve essere emessa, in via obbligatoria, a prescindere:

- ◆ Dal motivo della variazione;
- ◆ Dal periodo di tempo trascorso dall'emissione o registrazione della fattura originaria.

Nessuna rettifica, invece, deve essere effettuata se la variazione in aumento si verifica prima che la fattura originaria sia stata registrata. In tal caso, è sufficiente annullare la fattura già emessa o sostituirla con un'altra fattura regolarmente emessa.

Nello specifico, secondo quanto indicato dall'Amministrazione finanziaria in risalenti documenti di prassi, si ha l'obbligo di emettere nota di debito nell'ipotesi di:

- ⇒ Mancata applicazione dell'imposta per operazioni soggette ad IVA (cfr. R.M. 21.5.79 n. 362750; R.M. 12.3.76 n. 504011);
- ⇒ Adozione di un'aliquota inferiore a quella prevista dalla legge oppure individuata a seguito di un chiarimento della prassi amministrativa (cfr. R.M. 11.3.76 n. 502716; R.M. 23.12.75 n. 503576);
- ⇒ Omessa indicazione in fattura di operazioni per le quali sussiste il presupposto impositivo (cfr. R.M. 24.7.75 n. 501355);
- ⇒ Venir meno delle condizioni che legittimano l'applicazione di uno sconto (cfr. R.M. 30.6.75 n. 501171);
- ⇒ Revoca di uno sconto concesso in precedenza o variazione nella quantità dei beni ceduti (cfr. R.M. 26.5.98 n. 42).

EMISSIONE DELLA NOTA DI DEBITO

La nota di variazione in aumento è emessa osservando le disposizioni di cui all'art. 21 del DPR 633/72. In sostanza, il documento deve contenere tutti i dati richiesti per l'emissione di una fattura.

È, comunque, data la possibilità di emettere la nota di debito secondo la modalità semplificata di cui all'art. 21-bis del DPR 633/72.

La fattura integrativa emessa deve essere numerata progressivamente (seguendo, ad esempio, il numero delle fatture di vendita). Quindi, deve essere annotata nel registro delle vendite di cui all'art. 23 del DPR 633/72.

Il cessionario o committente, che riceve il documento, è tenuto a effettuare la registrazione nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del DPR 633/72, secondo le modalità previste per le fatture d'acquisto ordinarie.

Seppur non prevista normativamente, la variazione della sola imposta è ammessa dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. 19.2.2015 n. 4, § 3.1.2; ris. 7.12.2000 n. 187; C.M. 2.3.94 n. 1/E), la quale afferma che "è sempre possibile operare una variazione (in aumento o in diminuzione) dell'imposta, ai sensi dell'art. 26 del DPR 633/72, senza alcun limite temporale rispetto al momento di effettuazione dell'operazione".

NOTE DI CREDITO E DI DEBITO E IMPOSTA DI BOLLO

Ai sensi dell'art. 13 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 642/72 costituiscono atti soggetti ad imposta di bollo, oltre alle fatture, anche le "note, conti e simili documenti (...) recanti

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 39/2018

PAGINA

9/9

addebitamenti o accreditamenti, anche non sottoscritti, ma spediti o consegnati pure tramite terzi". Di conseguenza, si ritengono ricomprese anche le note di variazione.

L'art. 6 della stessa Tariffa, disciplinando l'alternatività tra imposta di bollo ed IVA, stabilisce che sono esenti da bollo le fatture e gli "*altri documenti di cui agli artt. 13 e 14 della tariffa riguardanti il pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad IVA*".

Per cui, combinando il disposto degli artt. 6 e 13 citati, ne discende che le note di credito risultano esenti da imposta di bollo laddove relative al pagamento di corrispettivi di "*operazioni assoggettate ad IVA*" (nella nozione prevista dal DPR 642/72 in materia di imposta di bollo).

Anche per le note di debito, sempre in virtù del principio di alternatività tra bollo e IVA di cui all'art. 6 del DPR 642/72, sono esentate, in termini generali, dall'imposta di bollo relative a corrispettivi riferiti ad operazioni assoggettate ad IVA.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati -
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)
dott.ssa Adriana ADRIANI