

Spettabili Clienti
Loro sedi

Circolare n. 05 del 4 Febbraio 2016

RISCRITTO L'ARTICOLO 26 DEL DECRETO IVA SULLE NOTE DI VARIAZIONE

La Legge di Stabilità 2016 – L. 208/2015 – all'articolo 1, commi 126-127, modifica la disciplina delle note di variazione ai fini Iva riscrivendo l'articolo 26, D.P.R. 633/1972 e stabilendo diverse decorrenze in relazione a talune previsioni in esso contenute.

La nuova versione dell'articolo 26 del decreto Iva opera una precisa distinzione tra le seguenti ipotesi che legittimano l'emissione di una nota di variazione in diminuzione:

- a) verificarsi di una causa di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione (e simili) dell'operazione;
- b) applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente;
- c) assoggettamento del cessionario o committente ad una procedura concorsuale (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria) o ad altra procedura di soluzione della crisi d'impresa quali l'accordo di ristrutturazione dei debiti ed piano attestato di risanamento;
- d) procedura esecutiva individuale rimasta infruttuosa.

Dette ipotesi risultano inoltre chiaramente differenziate anche per quanto riguarda il limite temporale entro il quale è possibile effettuare la variazione; ciò può avvenire:

- entro il termine di un anno nelle ipotesi di cui alle precedenti lettere a) e b) e richiamate dal comma 2 dell'articolo 26, qualora si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti;
- senza alcun termine nell'ipotesi di cui alle lettere c) e d) richiamate dal comma 4 dell'articolo 26, pur nel rispetto dell'ordinario termine per l'esercizio del diritto alla detrazione stabilito dall'articolo 19 del decreto Iva.

Una particolare attenzione va posta alla decorrenza delle nuove disposizioni, posto che il comma 127 della Legge di Stabilità 2016 prevede che:

- le disposizioni di cui al comma 4, lettera a) e comma 5 secondo periodo dell'articolo 26 si applicano nei casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016;
- le altre modifiche apportate dal comma 126 al predetto articolo 26 si applicano letteralmente dal 1° gennaio 2016 (data di entrata in vigore della legge di stabilità) ma, stante il dichiarato carattere interpretativo delle stesse, dovrebbero ritenersi applicabili anche alle operazioni effettuate ante 2016.

Tra le disposizioni per così dire ad **efficacia immediata e con valenza interpretativa** (e quindi retroattiva) possiamo individuare:

- per i contratti ad esecuzione continuata o periodica, la possibilità di emettere nota di variazione in diminuzione nel caso di risoluzione contrattuale dovuta a inadempimento del cessionario o committente (ad eccezione del caso in cui le parti abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni);
- la possibilità di emettere una nota di variazione da parte del cessionario o committente dell'operazione, laddove l'operazione sia assoggettata al meccanismo del *reverse charge*;
- la chiara definizione dei termini e le condizioni per effettuare la variazione nell'ipotesi di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

Le disposizioni che presentano, purtroppo, un'**efficacia differita** (a partire cioè dalle procedure concorsuali dichiarate successivamente al 31 dicembre 2016) sono quelle che:

- legittimano l'emissione di una nota di variazione Iva in diminuzione *“a partire dalla data in cui il cessionario o committente è assoggettato a una procedura concorsuale”* (articolo 26, comma 4, lettera a);

- consentono al cessionario o committente assoggettato alla procedura concorsuale di non registrare “in aumento” la nota di variazione emessa dal cedente o prestatore (articolo 26, comma 5).

Per una maggior comprensione delle citate modifiche, e in attesa dei necessari chiarimenti da parte dell'agenzia delle entrate, riportiamo di seguito un raffronto tra il testo della vecchia e della nuova disposizione.

Vecchio articolo 26	Nuovo articolo 26
<p>1. Le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, comprese la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.</p>	<p>1. Le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 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.</p>
<p>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 per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis, R.D. 267/1942, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), R.D. 267/1942, pubblicato nel Registro delle Imprese 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. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell' articolo 23 o dell'articolo 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.</p>	<p>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.</p>
<p>3. Le disposizioni del comma precedente non possono essere applicate dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e possono essere applicate, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'articolo 21.</p>	<p>3. La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7.</p>
	<p>4. La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:</p> <p>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, R.D. 267/1942, o dalla data di pubblicazione nel Registro delle Imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), R.D. 267/1942;</p> <p>b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.</p>
	<p>5. Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al</p>

	<p>comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. L'obbligo di cui al primo periodo non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 4, lettera a).</p>
	<p>6. Nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 4, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1. In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di cui al comma 5 ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.</p>
<p>4. La correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli articoli 23, 25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui agli articoli 27 e 33 deve essere fatta, mediante annotazione delle variazioni dell'imposta in aumento nel registro di cui all'articolo 23 e delle variazioni dell'imposta in diminuzione nel registro di cui all' articolo 25.</p> <p>Con le stesse modalità devono essere corretti, nel registro di cui all' articolo 24, gli errori materiali inerenti alla trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge.</p>	<p>7. La correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli articoli 23, 25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 27, all'articolo 1 del regolamento di cui al D.P.R. 100/1998, e successive modificazioni, e all'articolo 7 del regolamento di cui al D.P.R. 542/1999, e successive modificazioni, deve essere fatta, mediante annotazione delle variazioni dell'imposta in aumento nel registro di cui all'articolo 23 e delle variazioni dell'imposta in diminuzione nel registro di cui all' articolo 25.</p> <p>Con le stesse modalità devono essere corretti, nel registro di cui all'articolo 24, gli errori materiali inerenti alla trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge.</p>
<p>5. Le variazioni di cui al secondo comma e quelle per errori di registrazione di cui al quarto comma possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli articoli 23 e 24 e sul registro di cui all'articolo 25.</p>	<p>8. Le variazioni di cui ai commi 2, 3, 4 e 5 e quelle per errori di registrazione di cui al comma 7 possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli articoli 23 e 24 e sul registro di cui all'articolo 25.</p>
	<p>9. Nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.</p>
	<p>10. La facoltà di cui al comma 2 può essere esercitata, ricorrendo i presupposti di cui a tale disposizione, anche dai cessionari e committenti debitori dell'imposta ai sensi dell'articolo 17 o dell'articolo 74 del presente decreto ovvero dell'articolo 44 del D.L. 331/1993, convertito, con modificazioni, dalla L. 427/1993, e successive modificazioni. In tal caso, si applica ai cessionari o committenti la disposizione di cui al comma 5.</p>
	<p>11. Ai fini del comma 4, lettera a), il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di</p>

	amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.
	12. Ai fini del comma 4, lettera b), una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa: a) 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; b) 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; c) 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.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

STUDIO FUSETTI E ASSOCIATI