

IVA

Le note di addebito dell'Iva non sono soggette al limite di un anno

di **Giovanni Valcarenghi**

Con la [sentenza n.2249/2014](#), la Corte di Cassazione ha affermato che il **termine annuale** per l'emissione delle note di variazione **non riguarda le rettifiche in aumento** dell'imponibile o dell'imposta, ma solo alcune specifiche ipotesi di rettifica in diminuzione.

Il caso esaminato si riferisce ad una società che, dopo avere acquistato varie quantità di acqua, regolarmente fatturate dalla società cedente, ha contestato la qualità della fornitura ed emesso alcune note di credito. Successivamente, le controparti hanno raggiunto un accordo transattivo che ha ripristinato le posizioni debitore e creditorie sorte in dipendenza dell'originaria fatturazione ed in esito del quale la cessionaria ha emesso delle **note di debito di importo pari a quello delle note di credito**.

L'Amministrazione finanziaria ha contestato alla cessionaria l'avvenuta **detrazione dell'IVA relativa alle note di credito**, in quanto la rettifica è stata eseguita **oltre il termine di un anno** previsto dall'art. 26, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972.

I primi due gradi di giudizio si sono risolti a favore della contribuente. In appello, in particolare, i giudici hanno ritenuto **infondata la pretesa dell'Ufficio**, in quanto il limite annuale di cui alla citata disposizione si riferisce alle sole note di credito e non a quelle di debito che la cessionaria ha emesso per ripristinare gli originari rapporti di debito e di credito IVA; del resto, nel caso concreto, è stata posta in essere un'**unica operazione di compravendita** sulla quale è stata calcolata l'imposta che la cessionaria ha regolarmente corrisposto alla cedente in via di rivalsa, alla quale sono seguiti lo "storno", da parte della cessionaria stessa, della fattura ricevuta e, in epoca ancora successiva, l'accettazione definitiva dell'originaria fornitura con emissione delle note di debito sempre da parte della cessionaria.

Nel ricorso per cassazione, l'Ufficio ha contestato la decisione dei giudici d'appello eccependo che le note di variazione emesse al fine di ripristinare, agli effetti dell'IVA, le operazioni imponibili originarie hanno determinato, per la cessionaria:

- da un lato, una variazione in diminuzione dell'IVA a debito, soggetta al termine annuale di cui all'art. 26, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972;
- dall'altro, un'indebita duplicazione dell'IVA ammessa in detrazione.

La Suprema Corte ha respinto entrambe le censure.

Tenuto, infatti, conto che la rettifica compiuta dalla cessionaria a seguito della transazione è una **variazione in aumento dell'IVA**, effettuata ai sensi dell'art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, alla stessa non può applicarsi il termine annuale che l'art. 26, comma 3 prevede esclusivamente per **specifiche ipotesi di variazione in diminuzione** dell'imposta. Con la conseguenza che le note di debito emesse dalla cessionaria hanno determinato, per la medesima, **non già una duplicazione** dell'IVA ammessa in detrazione, bensì il ripristino del credito IVA sorto in dipendenza dell'originaria fatturazione.

Alcune considerazioni finali possono essere fatte in relazione alle note di debito, che la norma considera **obbligatorie** nei casi in cui, successivamente all'emissione della fattura o alla sua registrazione, *“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”*.

Dato il rinvio alle disposizioni in materia di fatturazione, contenuto nell'art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, è possibile ritenere che la nota di debito deve essere emessa nel **momento in cui si è verificato l'evento** che impone la variazione.

Considerando, inoltre, che la nota di debito è **assimilabile ad una fattura integrativa**, in caso di mancata o tardiva emissione e/o registrazione si applica la sanzione amministrativa di cui all'art. 6, comma 1, del DLgs. n. 471/1997 (dal 100 al 200% dell'imposta), con possibilità di ricorrere al ravvedimento operoso.

Il destinatario della nota può esercitare la **detrazione** nel rispetto del **termine biennale** di cui all'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, che decorre dal momento in cui si è verificato l'evento che dà luogo alla variazione.

Per effetto, poi, del citato richiamo alle disposizioni in materia di fatturazione, dovrebbe applicarsi il regime sanzionatorio previsto dall'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997 nell'ipotesi di **omessa regolarizzazione**, con autofattura, del **mancato ricevimento** della nota di debito.