

IVA

Note di variazione IVA con termini “ristretti”

di Fabio Garrini

La [circolare AdE 1/E/2018](#) è intervenuta sul tema della **detrazione** Iva, con una interpretazione estensiva che qualifica la **ricezione della fattura** da parte del cessionario/committente come **elemento necessario** per esercitare il **diritto alla detrazione**.

Viene in questo modo disinnescata la previsione restrittiva e penalizzante che il **D.L. 50/2017** aveva introdotto nell'[articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), imponendo la **detrazione nell'anno stesso** nel quale il diritto alla detrazione è sorto.

Tale ampliamento, però, non pare offrire benefici in relazione alle **note di variazione Iva**, per le quali non è rilevante la ricezione, visto che si tratta di un documento **emesso dallo stesso contribuente**.

Termine per l'emissione delle note di variazione

Le note di variazione in **diminuzione** vengono emesse **facoltativamente** ad opera del cedente/prestatore entro termini differenziati a seconda della causa che ne giustifica l'emissione.

L'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#) prevede:

- il diritto all'emissione della nota di variazione in diminuzione **senza limiti temporali** nei casi indicati dal comma 2, ossia 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** individuali rimaste infruttuose (i cui presupposti sono dettagliati al comma 12) o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato, ovvero di un piano attestato pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di **abboni o sconti previsti contrattualmente**,
- la possibilità di emettere la nota di variazione **entro un anno** nelle altre situazioni, quando sia intervenuto un **accordo tra le parti**, come previsto dal comma 3.

Le citate previsioni, 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** deve essere computata nel rispetto dell'[articolo 19 D.P.R. 633/1972](#).

Questo significa che, indipendentemente dal tempo che può essere trascorso dall'emissione

dell'originaria fattura da rettificare (che giustifica la variazione a seconda del motivo che ha scatenato il diritto alla variazione), comunque **talè recupero di imposta è da considerarsi una detrazione** e, come tale, ne deve rispettare le regole. Sul punto consta, in particolare, la [**risoluzione AdE 89/E/2002**](#), nella quale si afferma che: *“le variazioni possono essere effettuate senza limiti temporali, anche se il diritto alla detrazione dell'imposta può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si verifica il presupposto per operare la variazione in diminuzione.”*

Dello stesso tenore anche le successive [**risoluzioni Ade 307/E/2008**](#) e [**42/E/2009**](#).

Il **termine biennale allora vigente è stato abbreviato**, come noto, dal D.L. 50/2017, che ha imposto la detrazione nell'anno in cui sorge 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”.

In definitiva, facendo riferimento al caso probabilmente più diffuso, ipotizzando una procedura concorsuale **chiusa il 18 dicembre 2017** (rectius, l'esecutività del piano di riparto dell'attivo ovvero la data di chiusura della procedura fallimentare in assenza di un piano di riparto, secondo le indicazioni fornite dalla [**C.M. 77/E/2000**](#)), la **detrazione** dell'Iva deve essere computata necessariamente nell'anno 2017,

- emettendo la nota di variazione nel **dicembre 2017** (detrando l'imposta nella dichiarazione periodica), ovvero
- emettendola entro il successivo **30 aprile 2018**, recuperando l'Iva in detrazione tramite l'indicazione nella dichiarazione Iva annuale.

Pertanto, se la [**circolare AdE 1/E/2018**](#) ha migliorato sensibilmente la situazione dei contribuenti, conferendo rilevanza al momento di ricezione della fattura e ampliando quindi il termine per la detrazione dell'Iva, la **nota di variazione è documento che viene formato dallo stesso soggetto** che fruisce della detrazione e la ricezione è un dato che non entra in campo (a meno di non sostenere che la formazione del documento sia assimilabile alla ricezione, ma occorre una specifica conferma dell'Agenzia in tal senso, che ad oggi non esiste).

Quindi, i **termini per il recupero dell'Iva tramite nota di variazione sono molto più stretti rispetto a quelli stabiliti per le fatture di acquisto**.

Seminario di specializzazione

CASI PRATICI DI REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT

[Scopri le sedi in programmazione >](#)