

IVA

Integrativa negata per il recupero dell'Iva

di **Luca Caramaschi**

Non farà certamente piacere agli operatori la conclusione a cui è pervenuta l'**Agenzia delle entrate** con la [risposta n.55 dello scorso 14 febbraio 2019](#) in merito alle disposizioni dettate dall'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#) in tema di **note di variazione**.

Secondo l'amministrazione finanziaria, infatti, non pare possibile fare ricorso alla nota di variazione in diminuzione (la cosiddetta **nota di credito**) una volta che siano **decorsi i termini** per l'esercizio del **diritto alla detrazione** individuati dall'[articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), così come modificato di recente ad opera del **D.L. 50/2017**, convertito con modificazioni dalla **L. 96/2017**.

Come è noto, in base all'[articolo 26, commi 2 e 3, D.P.R. 633/1972](#), nelle ipotesi in cui successivamente all'emissione della **fattura** e alla registrazione della stessa l'**operazione venga meno in tutto o in parte** o se ne riduca l'ammontare imponibile in conseguenza degli **eventi** ivi previsti (la norma richiama i casi **dichiarazione di nullità**, annullamento, mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose, ecc.), il soggetto passivo può recuperare la differenza d'imposta portandola in **detrazione**, previa emissione di una **nota di credito**.

Detta nota **non può essere emessa dopo un anno** dall'effettuazione dell'operazione nel caso in cui gli eventi previsti dall'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) si verifichino in dipendenza di un **sopravvenuto accordo tra le parti**.

Da ciò ne deriva che il **limite temporale di un anno** non opera nel caso in cui la diminuzione sia stata determinata da una causa non dipendente dalla **sopravvenuta volontà delle parti** (è l'ipotesi ad esempio, di uno sconto o di un abbuono contrattualmente previsto sin all'origine).

Se le regole sopra esaminate ci consentono di individuare il momento a partire dal quale a nota di variazione può essere emessa (quello che l'Agenzia delle entrate ha definito il "**presupposto**" per poter **attivare la procedura** di cui all'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#)) è altrettanto vero che l'individuazione del termine entro il quale può essere portata in **detrazione** l'iva evidenziata nella **nota di credito** non può prescindere dalle previsioni contenute nell'[articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972](#).

Come già accennato in precedenza, l'attuale versione dell'[articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), in vigore dal 1° gennaio 2017, stabilisce che 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.

Per individuare detto momento la [circolare AdE 1/E/2018](#) richiama i contenuti di seguenti documenti di prassi: la [risoluzione 89/E/2002](#), la [risoluzione 307/E/2008](#) e la [risoluzione 42/E/2009](#).

Ne deriva pertanto che, per le note di variazione emesse dal 1° gennaio 2017 in poi, la detrazione può essere operata non più, come avvenuto in precedenza, al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il **diritto alla detrazione** è sorto, bensì nel termine più breve attualmente previsto.

Questo fatto, unitamente al fatto che per la nota di variazione non esiste un vero e proprio **"momento di ricezione"** (la detrazione, infatti, va a beneficio del soggetto che emette il documento di rettifica), restringe non di poco il termine entro il quale poter esercitare la detrazione dell'Iva evidenziata nella **nota di variazione**.

In assenza di chiarimenti sul punto in dottrina si era teorizzata la possibilità di fare ricorso allo strumento della **dichiarazione integrativa "a favore"** posto dopo che il **D.Lgs.193/2016** ha modificato l'[articolo 2 D.P.R. 322/1998](#), al fine di ammettere la presentazione di una dichiarazione che rettifichi l'imponibile o l'imposta a favore del contribuente anche oltre il termine annuale precedentemente e quindi entro il termine quinquennale già previsto per le **dichiarazioni integrative a favore** del fisco.

È proprio con riferimento a quest'ultima possibilità che l'Agenzia, con la recente [risposta 55-2019](#) ha ritenuto che, nel caso in cui il termine per l'emissione della **nota di variazione** sia già spirato, non sia più possibile presentare una **dichiarazione integrativa Iva a favore** ai sensi dell'[articolo 8, comma 6-bis, D.P.R. 322/1998](#) per recuperare l'imposta versata.

Secondo l'Amministrazione, infatti, mancano in tale evenienza i **presupposti** per poter presentare una dichiarazione integrativa a favore ex [articolo 8, comma 6-bis](#), del citato decreto, **non ravvisandosi alcun errore od omissione** cui rimediare con riferimento all'anno di emissione della fattura originaria (anno peraltro ormai prescritto nel caso commentato dall'Agenzia), né è possibile affermare che, nel caso specifico, non avendo emesso la nota di variazione, il contribuente abbia commesso un errore da correggere.

In aggiunta, l'Agenzia ricorda che l'emissione di una **nota di variazione in diminuzione** rappresenta non un obbligo bensì una **facoltà** alla quale il contribuente può rinunciare.

Volendo esemplificare, se un contribuente si è precedentemente insinuato in un fallimento che si chiude definitivamente (secondo le indicazioni fornita dall'Agenzia con la [circolare 77/E/2000](#)) in data **27 dicembre 2018** (il cosiddetto "presupposto" che legittima l'emissione della **nota di credito**), il recupero di quell'Iva potrà avvenire non oltre il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui tale **presupposto** è sorto, e cioè la

dichiarazione Iva 2109 relativa all'anno 2018 che, come è noto, scade il 30 aprile 2019.

Se quel contribuente, tuttavia, si “accorge” della chiusura della procedura concorsuale solo in data **4 maggio 2019**, secondo la recente interpretazione dell'Agenzia quell'Iva sarà **definitivamente persa** non potendo il contribuente fare ricorso allo strumento della **dichiarazione integrativa** a favore.

Nell'affermare questa tesi, l'Agenzia oltre a quanto già espresso in precedenza (e cioè che la nota di credito è una facoltà e che la dichiarazione integrativa ha la mera funzione di correggere errori e omissioni) precisa ulteriormente che l'emissione di una **nota di variazione** produce effetti diversi dalla **dichiarazione integrativa**: mentre la prima assicura che sia rispettato il **principio di neutralità dell'Iva** (al diritto alla detrazione in capo a colui che emette la nota di variazione corrisponde l'obbligo di iscrivere l'imposta a debito per chi la riceve), la **dichiarazione integrativa** consente il solo recupero dell'imposta versata in misura superiore ma non anche il riversamento da parte di chi l'ha detratta.

Seppur le **argomentazioni dell'agenzia** possano ritenersi in buona parte condivisibili, non si può non osservare come l'estrema riduzione del termine per esercitare il **diritto alla detrazione** previsto dall'[articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972](#) (“ammorbidita” dalla [circolare AdE 1/E/2018](#) con il **doppio requisito esigibilità/ricezione** per quanto riguarda le normali fatture) nel caso delle note di variazione in diminuzione arrechi una **penalizzazione** per i contribuenti che appare davvero eccessiva.



Master di specializzazione
**LABORATORIO DI ALTA FORMAZIONE
SUL TRANSFER PRICING**
[Scopri le sedi in programmazione >](#)