

IVA

Limite temporale per le variazioni in diminuzione dell'Iva

di Marco Peirolo

La modifica dell'[**articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972**](#) ad opera dell'[**articolo 2 D.L. 50/2017**](#) ha portato alcuni autori a sostenere che la riduzione del termine di decadenza per l'esercizio della detrazione avrebbe effetti anche in ordine alla **procedura di variazione dell'articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972**, quando invece la rettifica dell'Iva è, nelle ipotesi contemplate da tale norma, **del tutto indipendente dal termine di detrazione dell'articolo 19**.

L'[**articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972**](#) stabilisce che *“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 verifichino 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”*.

La norma, che come evidenziato dalla [**risoluzione AdE 42/E/2009**](#) pone un limite alla rettifica allo scopo *“di evitare pericolose forme di elusione degli obblighi del contribuente”*, fa riferimento a **due distinte fattispecie**, vale a dire quelle riguardanti:

- gli eventi indicati nell'[**articolo 26, comma 2**](#), qualora gli stessi si verifichino in dipendenza del **sopravvenuto accordo fra le parti**; e
- la rettifica di **inesattezze della fatturazione**, in caso di operazioni inesistenti o di corrispettivi delle operazioni o delle imposte relative indicate in misura superiore a quella reale.

L'Amministrazione finanziaria ha, da sempre, interpretato il **termine dell'anno**, di cui al citato [**articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972**](#), come **termine ultimo per l'esercizio della variazione dell'imponibile e/o dell'imposta nei registri Iva** e, quindi, per l'esercizio del diritto di detrazione.

Ad esempio, con la [**risoluzione AdE 147/E/2008**](#), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, *“tenuto conto che nel caso prospettato la variazione in diminuzione delle operazioni è subordinata all'adesione da parte del cliente alla campagna promozionale, ossia a seguito di un sopravvenuto accordo fra le parti, si fa presente che la variazione in diminuzione è consentita ai sensi dell'articolo 26, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, entro l'anno di effettuazione della relativa operazione originaria”*.

C'è, invece, chi sostiene che il termine annuale previsto dall'[**articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972**](#) sarebbe da intendere riferito alla **data in cui si manifesta l'evento che giustifica la**

rettifica e che la facoltà di effettuare la variazione diminutiva può essere esercitata nel rispetto del termine decadenziale di cui all'[**articolo 19, comma 1, ult. periodo, D.P.R. 633/1972**](#), ossia “*al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto*”, da intendere come l’anno in cui si è verificato il presupposto della variazione.

In base ad una interpretazione estensiva dell'[**articolo 26, comma 3, D.P.R. n. 633/1972**](#), si assumerebbe, pertanto, che tale disposizione limiti, sul piano temporale, la possibilità di applicare le previsioni del **comma 2** dello stesso **articolo 26 e non, direttamente, l'esercizio della detrazione**, il cui diritto sorgerebbe – secondo questo approccio – in corrispondenza dell’evento cui è ricollegata la facoltà di effettuare la variazione nei registri Iva.

Ipotizzando il caso in cui, per **sopravvenuto accordo**, sia concesso un **abbuono** al cliente per una fattura emessa nel mese di **febbraio 2017**, l’orientamento riportato implica che, se l’**abbuono** è riconosciuto entro il mese di **febbraio 2018**, quindi **entro un anno dall'effettuazione dell'operazione** imponibile originaria, la nota di variazione può essere emessa entro il mese di **aprile 2019** e con riferimento all’**anno 2018**.

Si tratta di un’**impostazione non condivisibile**, in quanto non solo supera il contenuto letterale dell'[**articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972**](#), ma **non risulta neppure avallata dalle indicazioni dell’Agenzia delle Entrate** richiamate a sostegno dell’impostazione stessa, cioè la [**circolare 1/E/2018**](#) (§ 1.5).

Tale documento di prassi, infatti, riferisce esplicitamente il termine decadenziale dell'[**articolo 19 D.P.R. 633/1972**](#) alla “*procedura di variazione da attivare ai sensi del comma 2 dell’articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972*”, sicché – da questo punto di vista – **non si riscontra alcuna rivisitazione, implicita o esplicita, delle precisazioni precedentemente fornite dall’Agenzia** in merito all’ambito temporale della facoltà di variazione per le ipotesi di sopravvenuto accordo e di errori di fatturazione.

In assenza, pertanto, di un **chiarimento ufficiale che equipari**, sotto il profilo in esame, **le variazioni del comma 3 a quelle del comma 2 dell’articolo 26**, pare (ancora) corretto ritenere che, per le **variazioni del comma 3**, la **rettifica in diminuzione dell’imponibile e/o dell’imposta debba essere operata entro il termine di un anno dall’effettuazione della relativa operazione originaria**, così come espressamente indicato dalla norma.

Master di specializzazione

**IL SISTEMA DI GESTIONE DEI RISCHI AZIENDALI,
IL RUOLO DEL PROFESSIONISTA E IL MODELLO 231**

Scopri le sedi in programmazione >