

IVA

Rettifiche delle cessioni comunitarie: regole Iva ed esterometro

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Scade oggi il termine per l'invio dell'**esterometro**: analizziamo quindi le regole che governano questo adempimento con specifico riferimento alle **note di variazione Iva**.

L'inserimento o meno delle **note di variazione in diminuzione** nella comunicazione delle operazioni transfrontaliere (esterometro) segue le **modalità di emissione e di registrazione** delle stesse.

Per quanto concerne le operazioni intracomunitarie, il **D.L. 331/1993** - codice degli scambi intracomunitari - non prevede una regola specifica che regoli l'emissione delle note di variazione in ambito Ue. L'[articolo 56 del citato D.L. 331/1993](#) rimanda alla normativa nazionale; pertanto, ai fini Iva, **trovano applicazione le disposizioni previste dall'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#)**.

In linea generale l'emissione di una **nota di variazione in diminuzione** è consentita nei casi in cui un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione, **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,
- per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di **procedure esecutive individuali rimaste infruttuose**,
- per l'applicazione di **abbuoni o sconti previsti contrattualmente**.

È appena il caso di precisare che la **nota di variazione in diminuzione può rettificare solo l'ammontare della fattura iniziale**; in altri termini, il fornitore (prestatore) che ha una contestazione con il proprio cliente può scegliere di accogliere le rimostranze della controparte e **rettificare solo gli importi afferenti alla fornitura (prestazione)** mentre, l'eventuale addebito di somme estranee all'operazione iniziale come, ad esempio, somme addebitate dal cliente a titolo di **risarcimento danni o riaddebito di maggior costi sostenuti** dallo stesso per ripristinare un prodotto difettoso - non passano dalla nota di credito ma da una **fattura autonoma emessa dallo stesso cliente**.

La **nota di credito** può anche essere **emessa senza Iva**, ai sensi dell'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#). Dalla lettura della norma citata non emerge - in presenza di una diminuzione dell'ammontare imponibile - l'obbligo di rettificare in diminuzione la relativa imposta (se presente) ma un **diritto che può essere o non essere esercitato**. L'applicazione di sconti, ad esempio, può essere

formalizzata mediante note di accredito emesse dal cedente **ai soli fini patrimoniali (Risoluzione Ministero delle finanze 500372/1991)** e la rettifica **può non transitare dai registri Iva**, ma solo in contabilità.

Le ipotesi di **variazione in diminuzione** con riferimento alle **operazioni intracomunitarie** sono state illustrate dalla [circolare 13/E/1994](#), paragrafo 10-3.

L'operatore nazionale ha la facoltà (non l'obbligo) di intervenire sul registro delle fatture emesse di cui all'[articolo 23 D.P.R. 633/1972](#) con apposite annotazioni di rettifica in diminuzione. La rettifica riduce l'ammontare imponibile dell'operazione cui si riferisce, se viene annotata nello stesso mese in cui è annotata l'operazione originaria.

La procedura di regolarizzazione si rende applicabile sia nelle ipotesi in cui la variazione dipenda dalla **concessione di uno sconto o un abbuono**, etc., sia nelle ipotesi in cui comporti **la restituzione dei beni al cedente in altro Stato membro**; in tale ultimo caso, inoltre, **è necessario compilare il modello Intra- 2 ter, ai soli fini statistici, anche se la variazione non ha assunto rilevanza fiscale.**

Riepilogando, **la rettifica di una cessione intracomunitaria di beni può essere trattata ai fini Iva** (a discrezione del contribuente), **alternativamente, come segue:**

1. con emissione di una **nota di credito a storno** (totale o parziale) dell'operazione originaria alla quale si riferisce, registrata sui registri Iva come operazione **non imponibile ai sensi dell'[articolo 41 D.L. 331/1993](#)**, con segno meno. In tal caso, la rettifica deve essere operata **anche ai fini Intrastat**;
2. con emissione di una nota di credito a storno dell'operazione originaria (totale o parziale), **registrata sui registri Iva come fuori campo Iva [articolo 26 D.P.R. 633/1972](#)**. In tal caso la nota non dovrà essere inserita nella comunicazione delle **liquidazioni Iva periodiche (LiPe)**, nella **dichiarazione annuale Iva** e non si rende necessaria **neanche la rettifica ai fini Intrastat**, a meno che la rettifica non comporti la **movimentazione dei beni** (reso del bene con restituzione).

In entrambi i casi la rettifica comporta la **riduzione del plafond disponibile per gli esportatori abituali**.

Ai fini dell'esterometro, la nota credito emessa come non imponibile ex [articolo 41](#) dovrà essere riepilogata con **natura operazione "N3"** mentre, qualora il soggetto passivo Iva scelga di registrare esclusivamente in contabilità la variazione emessa come fuori campo Iva ex [articolo 26](#), la stessa può essere **esclusa dalla comunicazione delle operazioni transfrontaliere**; diversamente, la registrazione sui registri Iva delle note di variazione, seppur come fuori campo ex [articolo 26](#), comporta l'obbligo di comunicazione dell'operazione, **con natura operazione "N2"**.

Si ricorda, infine, che è sempre possibile comunicare le **note di variazione** tramite invio del **file**

fattura elettronica in **formato xml**, indicando il **codice destinatario XXXXXXXX** e tipo documento **TD04 Nota di credito**.



Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DELLE AGENZIE DI VIAGGIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)