



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017
N.RF005

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

INFO FISCO

www.redazionefiscale.it

La Nuova Redazione Fiscale

Pag. 1 / 5

OGGETTO	LEGGE DI BILANCIO 2017 – NOTE DI VARIAZIONE IVA
RIFERIMENTI	ART. 1 C. 567 L. 232/2016; L. 208/2015; ART. 26 DPR 633/72; L. 190/2014
CIRCOLARE DEL	13/01/2017

Sintesi: con la Legge di bilancio per il 2017 il legislatore ha ripristinato le “vecchie” regole relative alla note di variazione in diminuzione:

- per quanto attiene al caso del cessionario/committente
- assoggettato a procedure concorsuali.

Le novità relative alle procedure concorsuali introdotte dalla Legge di Stabilità 2016 avrebbero trovato applicazione per le procedure instaurate successivamente al 31/12/2016 (effetto differito); con la soppressione di tali disposizioni, esse risultano inefficaci e mai entrate in vigore.

Le altre novità relative alle note di variazione introdotte dalla Legge di Stabilità 2016:

- hanno valore interpretativo
- e risultano ancora applicabili (non hanno subito modifiche dalla Legge di bilancio 2017).

NOVITA' LEGGE DI STABILITA' PER IL 2017		2017
a)	Individuazione del momento di emissione della nota di variazione in diminuzione, in dipendenza dell'assoggettamento del cessionario o committente a una procedura concorsuale	ABROGATA
b)	Possibilità, per il cessionario o committente assoggettato ad una procedura concorsuale, di non registrare la nota di variazione in diminuzione ricevuta dal cedente o prestatore	ABROGATA
c)	Individuazione, ai fini dell'emissione della nota di variazione, del momento di “infruttuosità” della procedura esecutiva individuale	INVARIATA
d)	Facoltà di emissione della nota di variazione IVA in diminuzione anche in capo ai cessionari o committenti di operazioni in <i>reverse charge</i>	INVARIATA
e)	Facoltà di emissione della nota di variazione IVA in diminuzione nel caso di risoluzione contrattuale conseguente a inadempimento, relativa a contratti ad esecuzione continuata o periodica, con esclusione delle cessioni e prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni	INVARIATA

LE MODIFICHE APPORTATE DALLA LEGGE DI STABILITA' PER IL 2016

L'art.1 c. 126 L. 208/2015 aveva riformulato l'art. 26 Dpr 633/72 relativo l'emissione delle note di credito.

GENERALITÀ (invariate)

La nota di variazione Iva in diminuzione può essere emessa (art. 26 c. 2 Dpr 633/72) se l'operazione per la quale è stata emessa fattura (dopo la registrazione) viene meno a seguito di:

Fattispecie	Termine
Nullità/annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili (disposta da un giudice)	Nessun limite
Abbuoni o sconti previsti contrattualmente	
Accordo sopravvenuto (<u>es.</u> : sconti non previsti nel contratto iniziale)	Entro 365 gg
Errore di fatturazione	
Mancato pagamento	Nessun limite

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

PROCEDURE CONCURSUALI
MODIFICATO
SITUAZIONE POST LEGGE DI STABILITÀ PER IL 2016

L'art. 26 c. 4 lett. a) DPR 633/72 (come modificato dalla Stabilità 2016) individuava:

- nel caso di assoggettamento a **procedura concorsuale** del cessionario o committente
- il momento a partire dal quale poteva essere emessa la nota di variazione in diminuzione, "recuperando" così l'IVA versata e non incassata.

Si prevedeva in particolare che:

➔ sarebbe stato possibile emettere la nota di variazione IVA in diminuzione:

fallimento	sentenza dichiarativa del fallimento (o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa)
concordato preventivo	decreto di ammissione alla procedura
amministrazione straordinaria:	decreto che dispone la procedura

L'effetto differito delle modifiche: l'entrata in vigore di tali regole avrebbe permesso, dal 2017, la **coincidenza rispetto al trattamento della svalutazione del credito ai fini dei redditi**; nel momento in cui il debitore sarebbe stato assoggettato a procedura concorsuale si sarebbe verificato il **presupposto** sia per emettere la **nota di credito** che per **dedurre fiscalmente l'imponibile**.

L'effetto sostanziale sarebbe stato quello di poter emettere la **nota di variazione IVA in diminuzione** senza attendere l'**infruttuosità** (e, dunque, l'ultimazione) della procedura

Esempio1

La Alfa Snc ha emesso nel 2015 una fattura per € 100.000 + € 10.000 Iva nei confronti della Beta Srl, dichiarata fallita con sentenza del 15/01/2017. In pari data Snc avrebbe potuto:

- emettere nota di variazione di sola Iva per € 10.000
- svalutare il credito di € 100.000 con piena deducibilità ai fini Irpef.

DISCIPLINA POST LEGGE DI BILANCIO 2017

Posta l'abrogazione, ad opera della Legge di Bilancio 2017, delle modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità per il 2016 (che in tal modo non sono mai entrate in vigore, posta la loro efficacia differita), **tornano applicabili le "vecchie" regole:**

- ➔ nel caso di cessionario/committente assoggettato ad una procedura concorsuale
- ➔ la nota di variazione potrà essere emessa nei seguenti termini:

<u>FALLIMENTO</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ in presenza di piano di riparto: decorso il termine per le osservazioni al piano di riparto finale (CM 77/2000) ▪ in assenza del piano di riparto: alla scadenza del termine per il reclamo avverso il decreto di chiusura della procedura <p><u>Nota:</u> in sostanza, decorsi 90 gg dal deposito in Cancelleria (art. 110 L. F.)</p>
<u>CONCORDATO PREVENTIVO</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ definitività della sentenza di omologazione e al rispetto da parte del debitore concordatario degli obblighi ivi assunti

PROCEDURE ASSIMILATE

Il momento di emissione della nota di credito è individuato **nella data:**

- **del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione** dei debiti (art. 182-bis del RD 267/42)
- **di pubblicazione** nel Registro delle imprese di un **piano attestato** (art. 67 del RD 267/42) .

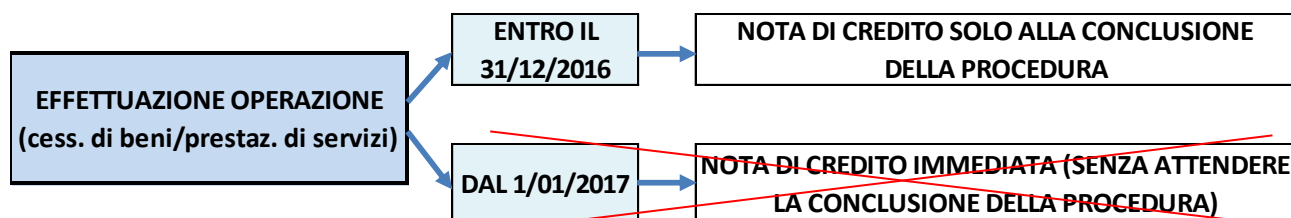


Procedure non modificate: l'emissione della nota di credito non era stata disciplinata in caso (L. 3/2012):

- di accordo di composizione della "crisi da sovraindebitamento"
- di procedimento di "liquidazione del patrimonio" del debitore.

TERMINE ULTIMO: resta fermo che il **termine ultimo** per l'emissione della nota di credito:

- è quello "ordinario" previsto per l'esercizio del diritto alla detrazione (art. 19 c.1 DPR 633/72)
- e cioè il termine di **presentazione della dichiarazione relativa al 2° anno successivo**.



REGISTRAZIONE DELLA NOTA DI VARIAZIONE

SITUAZIONE POST LEGGE DI STABILITÀ PER IL 2016

La legge di bilancio per il 2016 aveva introdotto il nuovo art. 26 c. 5 Dpr 633/72 il quale stabiliva che

- ⇒ **a fronte dell'emissione di una nota di variazione** da parte del cedente/prestatore
- ⇒ **in capo al cessionario/committente** assoggettato ad una "procedura concorsuale"
- ⇒ **non sussisteva l'obbligo di annotazione** della nota nel registro delle fatture emesse /corrispettivi.

N.B.: la registrazione della nota di variazione da parte del cessionario/committente restava dovuta nel caso di accordo di ristrutturazione dei debiti o di piano attestato di risanamento.

SUCCESSIVO PAGAMENTO DEL CORRISPETTIVO

Nel caso in cui successivamente:

- all'apertura della procedura concorsuale
- all'emissione della nota di variazione in diminuzione

il cessionario/committente provveda al pagamento (in tutto o in parte) del corrispettivo, il cedente o prestatore emette nota di debito in relazione all'ammontare imponibile dell'operazione.

Al cessionario/committente, che abbia provveduto a registrare la fattura di acquisto, è concesso il diritto alla detrazione dell'imposta corrispondente alla variazione in aumento.

DISCIPLINA POST LEGGE DI BILANCIO 2017

Con la Legge di Bilancio 2017, viene ora prevista l'abrogazione del 2° periodo del comma 5 dell'art. 26, che **escludeva**:

- ➔ la registrazione della nota di variazione da parte del cessionario/committente
- ➔ nel caso di accordo di ristrutturazione dei debiti o di piano attestato di risanamento.



N.B.: parte della dottrina sostiene che tale soppressione produca l'effetto di rendere necessaria la registrazione della nota di variazione emessa da parte del cedente/prestatore al cessionario/committente assoggettato ad una "procedura concorsuale". **Quest'ultimo dunque si renderà debitore dell'IVA.**

Va, comunque, evidenziato che quanto affermato dalla disposizione normativa ora soppressa:

- era stato precedentemente affermato dall'Agenzia delle Entrate (RM 115/2001 e 166/2001).

NOVITA' - viene **abrogato** il comma 6 art. 26, che prevedeva che nel caso in cui

- dopo l'apertura della procedura concorsuale e l'emissione della nota credito
 - il cessionario/committente provveda al pagamento (in tutto o in parte) del corrispettivo
- il cedente o prestatore emette nota di debito in relazione all'ammontare imponibile dell'operazione.

ALTRE DISPOSIZIONI RELATIVE ALLE NOTE DI VARIAZIONE

PROCEDURE ESECUTIVE INDIVIDUALI RIMASTE INFRUTTUESE

INVARIATO

Il cedente/prestatore può emettere nota di credito

- in caso di mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario/committente
- a causa di procedure esecutive individuali rimaste **infruttuose**.

Per tale ultima fattispecie il riformulato art. 26 c. 4 lett. b) Dpr 633/72 (Legge di Stabilità 2016) "codifica" alcune fattispecie per le quali si presume la **infruttuosità** della procedura esecutiva.

A tal fine la nota di credito può essere emessa al ricorrere dei seguenti eventi:

VERBALE DALL'UFFICIALE GIUDIZIARIO	Pignoramento di beni mobili	dal verbale di pignoramento risulta, alternativamente: <ul style="list-style-type: none"> ▪ la mancanza di beni da pignorare ▪ l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ▪ la irreperibilità del debitore
	Pignoramento presso terzi	dal verbale di pignoramento risulta che presso il terzo pignorato (debitore del debitore) non vi sono beni/crediti da pignorare
SOSPENSIONE DELL'ASTA	<ul style="list-style-type: none"> ▪ dopo che per 3 volte l'asta della vendita del bene pignorato è andata deserta ▪ viene interrotta la vendita per eccessiva onerosità (la base d'asta è troppo ridotta) 	



DECORRENZA: per espressa previsione di legge la disposizione ha "**carattere interpretativo**" e pertanto si applica **anche anteriormente al 31/12/2016**.

Mentre le prime due previsioni erano già state considerate applicabili dalla giurisprudenza o dall'orientamento dell'Agenzia, la terza previsione appare invece innovativa.



Aste deserte: premesso che (soprattutto in ambito immobiliare) è piuttosto frequente la fattispecie indicata, si deve notare che:

- la norma prevede che l'asta sia risultata "deserta" e dunque non vi siano state offerte irrevocabili di acquisto (non nel caso di aggiudicazione successivamente considerata nulla)
- si deve ritenere che la sospensione possa essere disposta autonomamente dal giudice (oppure debba essere richiesta dal creditore).

Esempio2

Un professionista vanta un credito di € 61.000 (€ 50.000 + 11.000 Iva) nei confronti di una società. Dopo numerosi solleciti di pagamento, si è risolto ad esperire la procedura esecutiva, giungendo a pignorare un immobile della società (valore di perizia € 100.000).

Nell'ambito degli impianti fissati dal giudice:

- alla prima asta (base d'asta € 100.000) non sono state proposte offerte di acquisto
- così come nella 2° asta (base d'asta € 75.000) e neppure alla 3° (base d'asta € 56.250).

Il giudice, nel reputare il valore della 4° asta (€ 42.188, con riduzione del 25% rispetto all'ultima base d'asta) troppo modesto, ritiene di sospendere la procedura: Il professionista potrà emettere nota di credito per sola Iva di € 11.000.

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it



Nota: per l'Agenzia (RM 195/2008), occorre **completare l'ultimo atto della procedura:**

- non essendo possibile limitarsi all'emissione di un decreto ingiuntivo, dell'atto di precetto o altro
- dovendo giungere all'atto di **pignoramento** e successiva **vendita all'asta** dei beni del debitore.

CONTRATTI A ESECUZIONE CONTINUATA O PERIODICA

INVARIATO

In caso di risoluzione per inadempimento del cessionario/committente, con specifico riferimento ai contratti ad esecuzione continuata o periodica, l'art. 26 c. 9 Dpr 633/72 (come introdotto dalla Legge di Stabilità per il 2016), prevede che:

- è **ammessa l'emissione della nota di credito** in relazione alle cessioni/prestazioni per le quali l'inadempimento ha generato la risoluzione
- **indipendentemente dall'aver esperito azione esecutiva individuale.**

Obbligazione adempite: conformemente alle disposizioni civilistiche (art. 1458 cc), la nota di credito non è ammessa nel caso in cui il cessionario/committente (oltre che il cedente/prestatore) abbia adempiuto alle proprie obbligazioni (ovviamente non di natura pecuniaria, nel qual caso il credito si sarebbe già estinto).



Nota: il problema riguarda i contratti di utenze (telefonica, energia elettrica, ecc.), leasing e simili, in relazione ai quali gli Uffici non consideravano corretta l'emissione della nota di credito con riferimento alle prestazioni già rese se non dopo aver esperito azione di recupero.



DECORRENZA: per espressa previsione di legge la disposizione ha **"carattere interpretativo"** e pertanto si applica **anche anteriormente al 31/12/2016.**

NOTA DI VARIAZIONE PER OPERAZIONI IN REVERSE

INVARIATO

Ai sensi dell' art. 26 c. 10 Dpr 633/72

- la facoltà di emettere nota di credito (ricorrendone, ovviamente, i presupposti)
- è **ammessa anche da parte dei cessionari/committenti** per le operazioni effettuate con il meccanismo del **reverse charge** (in tal caso, infatti, il debitore dell'imposta è quest'ultimo).

Nello specifico, la disposizione si applica:

reverse charge "esterno"	operazioni con soggetti non residenti
reverse charge "interno"	fattispecie di cui all'art. 17 c. 5 e 6 e all'art. 74 del DPR 633/72 con soggetti residenti



Nota: il concetto è analogo a quanto già avveniva per gli acquisti intraUE; in tal caso, infatti (CM 13/1994):

- l'acquirente nazionale può considerare esclusa da Iva la nota di credito ricevuta dal fornitore UE (in quanto variazione in diminuzione dell'Iva, ex art. 26 c. 1 Dpr 633/72)
- ciò permette di considerare escludere tale variazione dei registri Iva (e non presentare l'Intrastat).

Esempio3

La Alfa Srl ha ricevuto una fattura in reverse charge da un idraulico per l'installazione di una caldaia: € 15.000 + € 1.500 Iva.

In seguito ad una contestazione per lavori effettuati non ad arte, le parti si accordano per una riduzione del corrispettivo di € 5.000; in tal caso la nota di variazione, in alternativa a quella emessa dall'artigiano:

- potrà essere emessa dalla Alfa Srl, che emetterà un documento (che potrà integrare con l'aliquota Iva 10% ed annotare su acquisti e vendite) dell'importo di € 5.000
- in tal caso l'artigiano sarà obbligato ad annotare la variazione dell'imponibile.

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it