

Il documento va emesso entro il 30 aprile, termine per presentare la dichiarazione annuale

Recupero dell'Iva, ultimi giorni per le note di variazione 2023

DI FRANCO RICCA

Ultimi giorni per emettere le note di variazione in diminuzione di competenza del 2023: il documento, necessario per recuperare l'Iva in caso di riduzione della base imponibile o dell'imposta successivamente all'effettuazione dell'operazione, va emesso entro il prossimo 30 aprile, termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione annuale 2024. Attenzione, però, al fatto che in tale dichiarazione può essere recuperata l'imposta per i documenti emessi entro il 31 dicembre 2023, mentre per quelli emessi tra il 1° gennaio e il 30 aprile 2024 la detrazione va operata nelle corrispondenti liquidazioni periodiche o, al più tardi, nella dichiarazione 2025.

La questione, che scaturisce dall'interpretazione dell'amministrazione finanziaria della normativa nazionale che, del tutto impropriamente, accosta la riduzione dell'imponibile o dell'Iva al diritto alla detrazione, interessa essenzialmente i creditori di procedure concorsuali.

Il comma 2 dell'art. 26 della legge Iva (dpr 26 ottobre 1972, n. 633), disciplinando la c.d. rettifica (o variazione) in diminuzione, stabilisce che "se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, 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 o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25".

In base al successivo comma 3, tale disposizione 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; lo stesso limite temporale vale per la rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'art. 21, comma 7 (che recepisce il c.d. principio di cartolarità, secondo cui il cedente/prestatore che indica l'imposta in una fattura è comunque tenuto a versarla, anche ove non vi corrisponda un'operazione imponibile).

Il comma 3-bis, poi, dichiara applicabile la disposizione del comma 2 anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:

a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale, ovvero dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti, ovvero dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato;

b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

Come evidenziato da più parti, la disciplina nazionale delle c.d. variazioni in diminuzione presenta storiche e molteplici incongruenze, che si auspica vengano finalmente eliminate in sede di attuazione della revisione del tributo secondo la legge delega n. 111 del 9 agosto 2023.

A parte l'incipit del comma 2 dell'art. 26, che sembra limitare la rettifica alle sole operazioni documentate da fattura, ponendo una condizione formale oramai superata dalla prassi, è anzitutto inadeguata la collocazione delle disposizioni in esame nell'ambito del titolo secondo del dpr n. 633/1972, dedicato agli obblighi dei contribuenti, mentre la giusta sede sarebbe all'interno del titolo primo, e precisamente tra le norme sulla base imponibile, nel cui ambito è infatti collocata la disposizione dell'art. 90 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 sulla riduzione dell'imponibile.

L'incongruenza più grave risiede nel riferimento al diritto

alla detrazione ai sensi dell'art. 19, dal quale l'amministrazione finanziaria desume che il recupero dell'Iva oggetto di rettifica in diminuzione, in conseguenza del venir meno dell'operazione o degli altri eventi menzionati, sia sottoposto alla disciplina del diritto alla detrazione, anche per quanto riguarda la decadenza (che peraltro non è il problema principale). Prendo il caso del mancato incasso del corrispettivo, per esempio, nella circolare n. 20 del 29 dicembre 2021 l'Agenzia delle entrate ha ribadito che, per quanto riguarda il recupero dell'Iva sui crediti in sofferenza vantati nei confronti delle imprese assoggettate a procedure concorsuali, la nota di variazione in diminuzione può essere emessa, al più tardi, entro il termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta nel quale si è verificato il presupposto (che nella normativa vigente è identificabile, in via di principio, con l'anno dell'apertura della procedura concorsuale, salva la possibilità del creditore di attenderne la chiusura, assumendo quale presupposto per l'emissione della nota di variazione l'infruttuosità della procedura, come precisato dall'Agenzia nella risposta ad interpello n. 485 del 3 ottobre 2022).

Nello stesso termine, aggiunge la circolare, va operata la detrazione della relativa Iva, con riferimento, però, al periodo d'imposta di emissione della nota di variazione (e non al periodo d'imposta nel quale si è realizzato il presupposto per l'emissione della stessa).

Ad esempio, se la liquidazione giudiziale (ex fallimento) si è aperta nel corso del 2023, la nota di variazione in diminuzione può essere emessa nell'arco temporale che va dalla data di apertura della procedura al 30 aprile 2024; il recupero della relativa Iva è invece collegato alla data di emissione della nota, per cui:

- se il documento è stato emesso entro il 31 dicembre 2023, la detrazione dell'Iva è esercitabile in una delle liqui-



dazioni periodiche successive alla data di emissione o, al più tardi, nella dichiarazione annuale Iva 2024, di prossima presentazione;

- se il documento è stato invece emesso, dopo, ma comunque entro il termine di decadenza del 30 aprile 2024, la detrazione è esercitabile a partire dalla liquidazione periodica in cui è compresa la data di emissione e fino alla dichiarazione annuale 2025 per l'anno 2024; in questo secondo caso, quindi, seppure il presupposto della rettifica in diminuzione si sia verificato nel 2023, l'imposta non potrà essere recuperata con riferimento a tale anno (e non potrà, quindi, concorrere alla determinazione del saldo del 2023), ma sarà recuperata nel periodo d'imposta 2024.

Distinguendo, inoltre, tra l'insorgenza del diritto, collegata temporalmente alla realizzazione del presupposto per la rettifica in diminuzione, e la sua azionabilità, collegata invece al momento di emissione della nota di variazione, l'Agenzia puntualizza che, qualora i due momenti ricadano in periodi d'imposta differenti, il diritto alla detrazione dell'Iva dovrà esercitarsi alle condizioni esistenti al momento dell'insorgenza (in tal senso, da ultimo, la recentissima risposta ad interpello n. 88 dell'8 aprile 2024). Come a dire che se, in relazione alla procedura concorsuale avviata nel 2023, la nota di variazione è emessa a gennaio 2024, l'Iva concretamente re-

cuperabile potrebbe non corrispondere all'importo dell'imposta non riscossa sul credito ed indicato nella nota stessa, ma sarebbe influenzato dalle condizioni esistenti per l'anno d'imposta 2023 e, quindi, limitato da un eventuale prorata di detrazione emergente dalla dichiarazione annuale relativa a tale annualità (ovviamente il problema può porsi, esattamente allo stesso modo, anche se l'anno di insorgenza del diritto coincide con quello di emissione della nota di variazione, allorché sussistano, in tale anno, limitazioni del diritto alla detrazione). Non può sfuggire l'assurdità di una regola che prefigura una possibile limitazione del recupero dell'Iva non incassata per effetto di limitazioni del diritto alla detrazione.

Occorre però aggiungere che l'interpretazione letterale della norma potrebbe essere superata facendo leva sulla disposizione del comma 8 dello stesso art. 26, secondo cui "le variazioni di cui ai commi 2, 3, 3-bis e 5 e quelle per errori di registrazione di cui al comma 7 possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o commitente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli articoli 23 e 24 e sul registro di cui all'articolo 25". Tale disposizione consente in sostanza al cedente/prestatore di recuperare l'Iva oggetto della nota di variazione in diminu-

zione, anziché aumentando l'ammontare degli acquisti e dell'Iva detraibile nel registro dell'art. 25, riducendo l'ammontare delle operazioni imponibili e dell'imposta dovuta nei registri di cui agli artt. 24 e 25. Questa alternativa, introdotta con il dpr 23 dicembre 1974, n. 687, è sicuramente più aderente alla natura della rettifica in diminuzione, come delineata all'art. 90 della direttiva Iva, ed è presa in considerazione anche nelle istruzioni di compilazione della dichiarazione annuale, ove è precisato che le operazioni attive devono essere riportate nel quadro VE tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, le quali possono finanche determinare, in ipotesi, l'indicazione di un imponibile negativo nel caso in cui nell'anno di riferimento siano state emesse note di variazione in diminuzione per importo superiore alle operazioni imponibili registrate.

Valorizzando questi elementi testuali e sistematici, quindi, sarebbe possibile già in via interpretativa ridimensionare il significato del richiamo al diritto di detrazione contenuto nel comma 2 dell'art. 26, considerandolo un'indicazione meramente procedurale. È auspicabile, comunque, che l'imminente riforma riporti a coerenza la disciplina delle rettifiche in diminuzione, essendo in gioco non solo (e non tanto) la questione della decadenza, ma il principio di neutralità dell'imposta.

— © Riproduzione riservata — ■

Iva non incassata, norma e prassi interne

- In caso di riduzione dell'operazione, il recupero dell'Iva segue la disciplina del diritto alla detrazione
- La nota di variazione in diminuzione va emessa entro il termine per la presentazione della dichiarazione nel corso della quale si è verificato il relativo presupposto
- La detrazione dell'imposta avviene alle condizioni esistenti nel periodo d'imposta in cui il diritto è sorto e va esercitata, al più tardi, entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale nel corso del quale la nota di variazione è stata emessa