

CIRCOLARE N. 14/2017

Torino, 26 gennaio 2017

Ai gentili Clienti

Loro sedi

MARCIA INDIETRO SULLE NOTE DI VARIAZIONE

Le novità della Legge di Stabilità 2016

Con la L. 208/2015 (Stabilità 2016), all'articolo 1, commi 126 e 127, il Legislatore ha modificato la disciplina delle note di variazione ai fini Iva riscrivendo l'articolo 26, D.P.R. 633/1972 e stabilendo diverse decorrenze in relazione a talune previsioni in esso contenute.

La versione novellata dell'articolo 26, Decreto Iva opera una precisa distinzione tra le seguenti ipotesi che legittimano l'emissione di una nota di variazione in diminuzione:

- a) verificarsi di una causa di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione (e simili) dell'operazione;
- b) applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente;
- c) assoggettamento del cessionario o committente a una procedura concorsuale (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria) o ad altra procedura di soluzione della crisi d'impresa quali l'accordo di ristrutturazione dei debiti e il piano attestato di risanamento;
- d) procedura esecutiva individuale rimasta infruttuosa.

Tali ipotesi risultano inoltre chiaramente differenziate anche per quanto riguarda il limite temporale entro il quale è possibile effettuare la variazione; ciò può avvenire:

- entro il termine di un anno nelle ipotesi di cui alle precedenti lettere a) e b) e richiamate dal comma 2, articolo 26, qualora si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti;
- senza alcun termine nell'ipotesi di cui alle lettere c) e d) richiamate dal comma 4, articolo 26, pur nel rispetto dell'ordinario termine per l'esercizio del diritto alla detrazione stabilito dall'articolo 19, Decreto Iva.

In tema di decorrenza, il comma 127, Legge di Stabilità 2016 aveva previsto che:

- le disposizioni di cui al comma 4, lettera a) e comma 5 secondo periodo, articolo 26 si applicano nei casi in cui il cessionario o committente fosse assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016;
- le altre modifiche apportate dal comma 126, al predetto articolo 26 si applicano letteralmente dal 1° gennaio 2016 (data di entrata in vigore della Legge di stabilità) ma, stante il dichiarato carattere interpretativo delle stesse, dovrebbero ritenersi applicabili anche alle operazioni effettuate ante 2016.

Tra le disposizioni per così dire a efficacia immediata e con valenza interpretativa (e quindi retroattiva) è possibile individuare:

- per i contratti a esecuzione continuata o periodica, la possibilità di emettere nota di variazione in diminuzione nel caso di risoluzione contrattuale dovuta a inadempimento del cessionario o committente (a eccezione del caso in cui le parti abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni);
- la possibilità di emettere una nota di variazione da parte del cessionario o committente dell'operazione, laddove l'operazione sia assoggettata al meccanismo del *reverse charge*;

- la chiara definizione dei termini e le condizioni per effettuare la variazione nell'ipotesi di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

Le disposizioni che, invece, presentavano un'efficacia differita (a partire cioè dalle procedure concorsuali dichiarate successivamente al 31 dicembre 2016) sono quelle che:

- legittimavano l'emissione di una nota di variazione Iva in diminuzione "a partire dalla data in cui il cessionario o committente è assoggettato a una procedura concorsuale" (articolo 26, comma 4, lettera a));
- consentivano al cessionario o committente assoggettato alla procedura concorsuale di non registrare "in aumento" la nota di variazione emessa dal cedente o prestatore (articolo 26, comma 5).

È proprio con riferimento a taluni ultime disposizioni, ovvero quelle che dovevano entrare in vigore lo scorso 1° gennaio 2017 che il Legislatore, con un cambio di rotta decisamente clamoroso, interviene con la recente Legge di Bilancio 2017.

Il dietrofront della Legge di Bilancio 2017

Con le disposizioni contenute nel comma 567, articolo 1, L. n.232/2016 (Legge di Bilancio 2017) il Legislatore modifica nuovamente l'articolo 26, D.P.R. 633/1972 al fine di ripristinare la regola secondo cui l'emissione di nota di credito Iva e, dunque, la possibilità di portare in detrazione l'Iva corrispondente alle variazioni in diminuzione, in caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali, può avvenire solo una volta che dette procedure si sono concluse infruttuosamente.

Viene anche abrogata la disposizione che prevedeva l'esonero di annotazione della nota di accredito ricevuta dal committente/acquirente.

Il comma 567

All'articolo 26. D.P.R. 633/1972, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) al comma 2, dopo le parole: "rescissione e simili" sono inserite le seguenti: "o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis, R.D. 267/1942, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), R.D. 267/1942, pubblicato nel registro delle imprese";*
- b) al comma 8, le parole: "ai commi 2, 3, 4 e 5" sono sostituite dalle seguenti: "ai commi 2, 3 e 5";*
- c) al comma 12, alinea, le parole: "Ai fini del comma 4, lettera b)," sono sostituite dalle seguenti: "Ai fini del comma 2";*
- d) i commi 4, 6 e 11 sono abrogati e il secondo periodo del comma 5 è soppresso.*

Per effetto di tali abrogazioni, quindi, alcune delle previsioni che furono introdotte con la Legge di Stabilità 2016, non entreranno mai in vigore.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Cordiali saluti.

SINTESIX