Dott. Emilio Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

Dott. Luca Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

CIRCOLARE N. 31/2019

Pordenone, 11 Marzo 2019

Ai gentili Clienti

Loro sedi

LE NOTE DI VARIAZIONE POSSONO ESSERE EMESSE ENTRO IL TERMINE DI INVIO DELLA DICHIARAZIONE IVA

Secondo l'Amministrazione finanziaria, come affermato nella risposta ad interpello n. 55 del 14 febbraio 2019, non è possibile fare ricorso alla nota di variazione in diminuzione (la cosiddetta nota di credito) una volta che siano decorsi i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione e l'imposta non può neppure essere recuperata tramite dichiarazione integrativa.

Le note di variazione

In base all'articolo 26, commi 2 e 3, D.P.R. 633/1972, nelle ipotesi in cui successivamente all'emissione della fattura e alla registrazione della stessa l'operazione venga meno in tutto o in parte o se ne riduca l'ammontare imponibile in conseguenza degli eventi ivi previsti (la norma richiama i casi dichiarazione di nullità, annullamento, mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose, etc.), il soggetto passivo può recuperare la differenza d'imposta portandola in detrazione, previa emissione di una nota di credito.

Detta nota non può essere emessa dopo un anno dall'effettuazione dell'operazione nel caso in cui gli eventi previsti dall'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972 si verifichino in dipendenza di un sopravvenuto accordo tra le parti.

Se le regole sopra esaminate ci consentono di individuare il momento a partire dal quale a nota di variazione può essere emessa (quello che l'Agenzia delle entrate ha definito il "presupposto") è altrettanto vero che l'individuazione del termine entro il quale può essere portata in detrazione l'iva evidenziata nella nota di credito non può prescindere dalle previsioni contenute nell'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972: l'attuale versione, in vigore dal 1° gennaio 2017, stabilisce che la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

Come ebbe modo di chiarire la circolare n. 1/E/2018 (richiamando precedenti documenti) per le note di variazione emesse dal 1° gennaio 2017 in poi, la detrazione può essere operata entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva, ossia il 30 aprile dell'anno successivo quello in cui matura il diritto.

Esempio

Alfa Srl si è precedentemente insinuato in un fallimento che si chiude definitivamente (secondo le indicazioni fornita dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 77/E/2000) in data 27 dicembre 2018 (il cosiddetto "presupposto" che legittima l'emissione della nota di credito).

Il recupero di quell'Iva, tramite emissione della nota di variazione, potrà avvenire non oltre il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui tale presupposto è sorto, e cioè la dichiarazione Iva 2109 relativa all'anno 2018 che, come è noto, scade il 30 aprile 2019

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA. 01345130932 ***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***

Impossibilità di recupero tramite integrativa

Con la recente risposta n. 55/2019 l'Agenzia ha ritenuto che, nel caso in cui il termine per l'emissione della nota di variazione sia già spirato, non sia possibile presentare una dichiarazione integrativa Iva a favore ai sensi dell'articolo 8, comma 6-*bis*, D.P.R. 322/1998 per recuperare l'imposta versata.

Secondo l'Amministrazione, infatti, mancano i presupposti per poter presentare una dichiarazione integrativa a favore, non ravvisandosi alcun errore od omissione cui rimediare con riferimento all'anno di emissione della fattura originaria, né è possibile affermare che, nel caso specifico, non avendo emesso la nota di variazione, il contribuente abbia commesso un errore da correggere.

L'Agenzia ricorda infatti che l'emissione di una nota di variazione in diminuzione rappresenta non un obbligo bensì una facoltà alla quale il contribuente può rinunciare; nel caso in cui fosse spirato il termine del 30 aprile, tale diritto non potrebbe più essere esercitato.

Esempio

Riprendendo il caso precedente, ipotizziamo che Alfa Srl si accorga della chiusura del fallimento solo a novembre 2019.

Secondo la posizione espressa dall'Agenzia delle entrate, quell'Iva sarà definitivamente persa non potendo il contribuente fare ricorso allo strumento della dichiarazione integrativa a favore.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932 ***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***