

FONDAZIONE STUDI CONSULENTI DEL LAVORO

I PARERI IN MATERIA TRIBUTARIA

PARERE N. 27 DEL 23/11/2010

IL QUESITO

La gestione delle note di credito Iva

Si chiede di fornire una disamina delle diverse fattispecie che consentono ad un operatore economico l'emissione di una nota di credito nei confronti dei propri clienti che, in tutto o in parte, non hanno saldato fatture di acquisto di merce o di servizi.

Premessa

L'articolo 26, secondo e terzo comma, del DPR n. 633/1972 prevede che, se dopo l'emissione e la registrazione di una fattura, l'ammontare imponibile di un'operazione e la relativa l'IVA si riducono, in tutto o in parte, il cedente/prestatore, in linea generale, può effettuare le opportune rettifiche (cd. "variazioni in diminuzione") emettendo un'apposita nota di credito. La "variazione in diminuzione" non è, tuttavia, obbligatoria, ma costituisce un mero diritto dell'operatore economico che può essere esercitato solo in presenza di determinate condizioni e/o di specifici limiti temporali.

La gestione dell'adempimento

Il decreto IVA non individua la natura e i requisiti della nota di credito. Ad ogni modo, il documento emesso dal cedente/prestatore (qualora venga preventivamente concordato, la variazione può essere realizzata mediante emissione di una "nota debito" da parte dell'acquirente/committente – cfr. anche Corte di Giustizia delle Comunità europee – sentenza 17 settembre 1997, causa C-141/1996) deve contenere la dizione "nota di credito" (o altra similare) e l'indicazione dell'ammontare della variazione dell'imponibile e della relativa imposta (deve essere utilizzata la stessa aliquota applicata in fattura all'operazione originaria) nonché degli estremi della fattura variata. E' chiaro, tuttavia, che per poter operare la rettifica, è necessario che l'operazione originaria si riferisca ad un negozio giuridico esistente e destinato a produrre effetti tra le parti (in caso di operazione inesistente, quindi, non potrà operarsi la variazione in diminuzione) ed inoltre che in relazione a quest'ultima sia stata emessa fattura (in caso di emissione di scontrino fiscale non è, invece, possibile ricorrere alla procedura di variazione mediante nota di credito). Il documento emesso deve, poi, avere una numerazione diversa da quella prevista per le fatture emesse al fine di non interrompere la cronologia di queste ultime. La

nota di credito, ancora, può essere redatta anche in formato elettronico, senza che rilevi la circostanza che la fattura originale sia elettronica o cartacea (CM n. 45 del 2005). Una volta emesso, il documento dovrà essere, infine, annotato

cedente/prestatore nei registri IVA in diminuzione delle vendite (metodo diretto) ovvero in via alternativa in aumento degli acquisti (metodo indiretto). In particolare, utilizzando il metodo diretto, le variazioni saranno effettuate mediante apposite annotazioni in rettifica (in negativo) sui registri delle fatture emesse o dei corrispettivi di cui rispettivamente agli articoli 23 e 24 del DPR n. 633/1972 (è possibile sia creare un'apposita colonna che utilizzare segni algebrici, codici o altri mezzi simili). In alternativa (metodo indiretto), dovrà annotarsi l'importo relativo all'operazione da rettificarsi nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del Decreto IVA.

Il cessionario/committente, invece, annota il documento nel registro delle fatture emesse o nel registro dei corrispettivi o, con segno negativo, in apposite colonne del registro degli acquisti. Inoltre, i contribuenti interessati hanno la possibilità di istituire un apposito registro delle variazioni (o, in alternativa, uno per gli acquisti ed uno per le vendite), avente natura di registro sezionale ("registro delle note di variazione"), fermo restando che i totali di tali registri dovranno essere riportati, ai fini delle liquidazioni periodiche, nei registri ordinari.

I casi in cui può essere emessa la nota di credito

La procedura di rettifica dell'Iva può essere utilizzata **senza limiti di tempo**, a seguito di:

- dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione (a seguito di inadempimento o impossibilità sopravvenuta) rescissione e simili del contratto;
- procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose;
- applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente.

Procedure concorsuali e esecutive

Nel caso di mancato pagamento totale o parziale della fattura a causa di procedure concorsuali o procedure esecutive rimaste infruttuose, la rettifica in diminuzione è possibile qualora si verifichino le seguenti condizioni:

- 1) l'operazione deve essere stata oggetto di fatturazione;
- 2) è stata definitivamente accertata l'infruttuosità della procedura esecutiva o concorsuale.

Vizi e clausole contrattuali

Come sopra detto, la nota di credito può essere emessa **senza limiti di tempo**, a seguito di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili del contratto. Va sottolineato che per quanto concerne, in particolare, i vizi e le clausole contrattuali, ad eccezione dell'ipotesi di nullità, per la quale è necessario un accertamento dichiarativo del suo concreto verificarsi, per le altre cause estintive del negozio giuridico è l'evento stesso a costituire, di per sé, il fatto legittimante la variazione in diminuzione, a prescindere, quindi, dalla causa o dall'origine, giudiziale o stragiudiziale, dell'effetto giuridico sotteso alla risoluzione, rescissione, revoca, ecc. (Risoluzione agenzia entrate n. 449/2008).

La variazione in diminuzione **senza limiti di tempo** può essere, tra l'altro, effettuata:

- in presenza di una clausola risolutiva parziale contenuta in un contratto di compravendita (Risoluzione agenzia entrate n. 85 del 2009);
- a seguito della riduzione del corrispettivo percepito prevista da una clausola revisionale contenuta nel contratto (tale ultima riduzione si considera, infatti, effettuata in applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente).

Il sopravvenuto accordo tra le parti

La diminuzione dell'imponibile e dell'imposta relativa può essere realizzata, inoltre, qualora gli eventi riportati si verificano a seguito di sopravvenuto accordo delle parti. Si tratta per lo più di abbuoni o sconti concessi (anche in forma orale – Cassazione n. 8558/2001) successivamente alla conclusione del contratto. In questo caso, tuttavia, la variazione può essere operata **soltanto entro il termine di un anno** dall'effettuazione dell'operazione originaria. Si evidenzia, altresì, che alle rettifiche dell'imponibile e dell'imposta che si verificano in dipendenza di un sopravvenuto accordo tra le parti possono assimilarsi le eventuali variazioni in diminuzione di prezzo concesse per "consuetudine commerciale".

Modifiche normative che rettificano l'aliquota d'imposta

E' possibile rettificare l'importo delle fatture senza limiti temporali anche nel caso in cui una disposizione di un decreto legge non convertito abbia previsto una maggiore aliquota IVA (Risoluzione agenzia entrate n. 106 del 2007). In questo caso, la procedura di variazione IVA deve operarsi entro il termine di decadenza previsto dall'articolo 19, comma 1, del DPR 633/72 e cioè, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (Risoluzione agenzia entrate, n. 449 del 2008).

Errori di fatturazione

Entro il termine di un anno, è possibile operare la rettifica in diminuzione con riferimento ad originarie inesattezze di fatturazione (errori materiali o di calcolo) che hanno comportato un incasso da parte dell'Erario di un ammontare superiore a quello dovuto (es. applicazione in fattura dell'imposta con una aliquota maggiore di quella prevista).

Le rettifiche Iva nella fatture ad esigibilità differita

Il termine di un anno non si applica, tuttavia, con riferimento alle fatture ad esigibilità differita relative alle operazioni di cui all'articolo 6, comma 5, del DPR n. 633/1972 (cessioni di beni e prestazioni di servizi fatte allo Stato, ecc.) dal momento che in questo caso la variazione non comporta la modifica di una situazione già definitiva ma assume una funzione sostanzialmente contabile (Risoluzione agenzia entrate n. 75 del 2002). Naturalmente, detto termine deve essere, invece, rispettato nel caso in cui il cedente o prestatore abbia optato per l'esigibilità immediata dell'IVA.

I buoni sconto

Si fa presente, inoltre, che lo strumento della nota di variazione è applicabile anche nell'ipotesi in cui tra l'alienante e l'acquirente finale non intercorra un rapporto giuridico diretto, come nel caso di rimborso di un buono sconto presentato dal consumatore direttamente al produttore anziché al dettagliante dal quale erano stati acquistati i beni. In questa ipotesi, tuttavia, per poter operare la variazione IVA, è necessario che lo sconto concesso all'acquirente finale sia ricollegabile in modo univoco all'operazione originaria effettuata dal produttore nei confronti del dettagliante (Risoluzione agenzia entrate n. 147 del 2008).

Riferimenti normativi:

- Articolo 26, del DPR n. 633/1972

Riferimenti di prassi

- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n. 75/2002
- Circolare dell' Agenzia delle Entrate n. 45/2005
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n. 106/2007
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n. 147/2008
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n. 449/2008
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n. 85/2009

Riferimenti giurisprudenziali

- Corte di Giustizia delle Comunità europee – sentenza 17 settembre 1997, causa C-141/1996
- Corte di Cassazione n. 8558/2001

Fondazione Studi
IL PRESIDENTE
Rosario De Luca

