

La Legge di Stabilità 2016 riscrive l'articolo 26 del D.P.R. 633/1972 sulle variazioni IVA

I [commi 126 e 127, dell'articolo unico della legge di Stabilità 2016](#), intervengono sulla disciplina delle **variazioni dell'imponibile IVA** o dell'imposta stessa. In sostanza, si **anticipa** al momento di apertura di una procedura concorsuale la possibilità di emettere una **nota di credito** e dunque portare in detrazione l'IVA corrispondente alle variazioni in diminuzione, in caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali.

Tuttavia è stato specificato che alcune delle disposizioni introdotte si applicano nei casi in cui il cessionario o committente sia **assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016** (in particolare, l'anticipo della detrazione alla data della procedura concorsuale e quelle relative alla disapplicazione dell'obbligo di registrare la variazione per la controparte contrattuale, nel caso di procedure concorsuali).

Come rileva la relazione illustrativa “si sostituisce l'attuale testo dell'articolo 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per superare le attuali criticità della disciplina. Infatti, in caso di mancato pagamento dei crediti le disposizioni vigenti nell'ordinamento domestico rendono l'IVA addebitata dal cedente o prestatore sostanzialmente non recuperabile. Tale assetto non appare idoneo a garantire il rispetto di uno dei principi essenziali che presiedono al funzionamento dell'IVA: **il principio di neutralità**. Nello specifico, la norma cerca anzitutto di **distinguere le variazioni da risoluzione** – che l'articolo 90 della direttiva

2006/112/CE impone agli Stati membri di concedere – e quelle **da mancato pagamento**, disciplinandole in due commi diversi (rispettivamente, il comma 2 e il comma 4 del predetto articolo 26)".

Il comma 126 sostituisce integralmente l'articolo 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che disciplina le variazioni dell'imponibile IVA o dell'imposta stessa.

In estrema sintesi, l'articolo 26 consente tra l'altro al fornitore di emettere una **nota di credito** al fine di rettificare in diminuzione l'imposta addebitata in relazione ad un'operazione (imponibile) che sia venuta meno, in tutto o in parte, al ricorrere di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili del contratto; **mancato pagamento a causa di procedure concorsuali o esecutive**, purché siano «*rimaste infruttuose*», nonché di abbuoni e sconti.

A seguito della novità introdotta [dall'articolo 31, comma 1, del D.Lgs. n. 175/2014](#) in tema di semplificazioni fiscali, anche gli **accordi di ristrutturazione** del debito e i **piani attestati di risanamento** sono inclusi tra le ipotesi che legittimano il fornitore ad attivare la procedura di variazione in diminuzione.

Le norme in esame mantengono **fermo quanto disposto in relazione alle rettifiche in aumento** (comma 1 dell'articolo 26).

Resta **fermo** anche quanto disposto dal comma 3 in ordine alla scadenza del termine per portare in detrazione l'ammontare delle variazioni (**entro un anno** dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7).

Il previgente comma 4, concernente la correzione di errori

materiali o di calcolo nelle registrazioni e nelle liquidazioni periodiche, viene rifiuto nel nuovo comma 7.

Il novellato comma 2 riprende parzialmente quanto disposto dal previgente articolo 26, comma 2. Resta quindi fermo che, se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile successivamente alla registrazione, 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 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma di legge.

Il nuovo comma 4 **anticipa** il momento in cui è consentita **l'emissione di note di accredito IVA già all'apertura di una procedura concorsuale**, ovvero al **decreto che omologa un accordo di ristrutturazione** dei debiti (di cui all'articolo 182-*bis* della Legge Fall.) ovvero alla data di **pubblicazione nel registro delle imprese di un piano di risanamento e di riequilibrio** (attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera *d*), Legge Fall.).

Non si **deve dunque attendere l'infruttuosità della procedura concorsuale**.

Il riferimento all'infruttuosità delle procedure viene invece mantenuto per l'ipotesi di mancato pagamento per **procedure esecutive individuali**.

Le norme dunque **disciplinano separatamente** le ipotesi di **mancato pagamento per procedure esecutive individuali infruttuose** e per **procedure concorsuali**: in quest'ultimo caso, anticipando la possibilità di recuperare finanziariamente l'IVA addebitata e non incassata, senza dover attendere la conclusione delle procedure. Tali disposizioni mirano sostanzialmente a replicare l'impostazione adottata ai fini

delle imposte sui redditi. (cfr. articolo 101, comma 5 in materia di deducibilità delle perdite sui crediti)

Il contenuto del previgente comma 5 viene rifiuto nel nuovo comma 8, con le opportune modifiche di coordinamento legate alle norme introdotte. Si tratta della disciplina delle modalità di effettuazione delle variazioni, che possono essere fatte anche tramite annotazioni in rettifica sui registri IVA.

Il nuovo comma 5 riproduce sostanzialmente l'ultimo periodo del previgente comma 2 dell'articolo 26; se il cedente o prestatore si avvalgono della facoltà di detrarre l'imposta corrispondente alle variazioni in diminuzione, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione, deve in tal caso registrare la variazione nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.

Rispetto alla normativa previgente, tuttavia, si precisa che l'obbligo del cessionario o del committente a registrare la variazione **non** si applica nel caso di **procedure concorsuali, accordi di ristrutturazione o piani di risanamento**.

La norma dà attuazione all'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE in materia di IVA, secondo cui la rettifica della detrazione operata dal cessionario o committente non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate.

Il nuovo comma 6 prevede che, ove successivamente agli eventi che possono comportare la variazione in diminuzione ai sensi del nuovo comma 4 (procedure concorsuali, accordo di ristrutturazione, piano di risanamento o procedure esecutive individuali infruttuose) il **corrispettivo** sia **totalmente o parzialmente pagato**, si applica la disciplina delle **variazioni in aumento** (comma 1). In tal caso, il diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione in aumento si trasferisce sul **cessionario o committente** che abbia assolto

all'obbligo di variazione ai sensi del comma 5.

Il nuovo comma 9 **disciplina l'ipotesi di risoluzione contrattuale** nei contratti cd. **esecuzione continuata o periodica**, conseguente a **inadempimento**. In tal caso, la facoltà di detrarre l'IVA corrispondente alla variazione in diminuzione non si applica alle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni. In pratica, la facoltà di emissione della nota di variazione si applica per la "*coppia*" di prestazioni per cui l'inadempimento ha generato la risoluzione contrattuale, non potendosi estendere a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui il cessionario o committente abbia correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.

Il nuovo comma 10 consente di **detrarre** l'IVA corrispondente alla variazione, ricorrendo i presupposti di cui al già illustrato comma 2 (il venir meno dell'operazione o la riduzione della base imponibile della stessa sulla base degli originari accordi contrattuali), anche **dai cessionari e committenti debitori dell'imposta** ai sensi di specifiche disposizioni di **deroga** alle regole generali in materia di versamento (articolo 17, articolo 74 del DPR IVA – ivi comprese le ipotesi di *reverse charge* – e articolo 44 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331 in tema di IVA su prodotti soggetti ad accisa). In tal caso, l'obbligo di variazione correlato si trasferisce ai cessionari o ai committenti. In sostanza, si applica la disposizione di cui al comma 5 del articolo 26, dovendo quindi tali ultimi soggetti operare sia alla correzione dell'importo originariamente annotato nel registro delle fatture o dei corrispettivi sia di quello originariamente annotato nel registro degli acquisti.

I commi 11 e 12 recano, rispettivamente, norme volte a individuare le ipotesi di assoggettamento a procedura concorsuale o a procedura esecutiva individuale ai fini della variazione in diminuzione.

In particolare (comma 11) il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla **data della sentenza** dichiarativa del fallimento o del **provvedimento** che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del **decreto** di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Una procedura esecutiva individuale si considera **in ogni caso** (dunque *ex lege*, a prescindere dall'esito successivo) **infruttuosa** (comma 12): nell'ipotesi di **pignoramento** presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare; nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità; nell'ipotesi in cui, dopo che **per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta**, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

Il **comma 127** disciplina la **decorrenza** delle nuove norme in materia di variazioni in diminuzione e detrazioni; le disposizioni di cui al novellato articolo 26, comma 4, lettera a) (che, si ricorda, anticipano la detrazione conseguente a variazione alla data della procedura concorsuale o degli accordi di ristrutturazione o dei piani di risanamento) e quelle del comma 5, secondo periodo (relativo alla disapplicazione dell'obbligo di registrare la variazione per la controparte contrattuale, nel caso di procedure concorsuali) si applicano nei casi in cui il cessionario o committente sia **assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016**. Si precisa che le **altre modifiche** apportate dal **comma 126** al predetto articolo 26, in quanto volte a chiarire l'applicazione delle disposizioni

contenute in tale ultimo articolo, sono di carattere interpretativo e dunque si applicano anche alle operazioni effettuate anteriormente alla data di entrata in vigore della legge in esame.