

Nota di variazione IVA: deve permanere l'identità tra gli originari soggetti dell'operazione imponibile

Scritto da Interdata Cuzzola | 12/09/2023

Come è noto, l'art. 26 del decreto IVA disciplina le variazioni in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta il cui esercizio, diversamente dalle variazioni in aumento previste dalla medesima norma, ha natura facoltativa ed è limitato alle ipotesi espressamente previste.

In particolare, il comma 2 del citato articolo prevede 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».*

Nel caso di mancato pagamento del corrispettivo connesso a procedure concorsuali, secondo quanto disposto dal successivo comma 3 bis, inserito dall'articolo 18, comma 1, lettera b), del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, *“La disposizione di cui al comma 2 [possibilità di emettere una nota di variazione in diminuzione, ndr] si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:*

- 1. a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182 bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;*
- 2. b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose”.*

Poste tali premesse sul piano normativo, con la risoluzione n. 120/E del 2009, è stato precisato che il recupero dell'imposta attraverso la nota di variazione ai sensi dell'articolo 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 presuppone sempre *“l'identità tra l'oggetto della fattura e della registrazione originaria, da un lato, e, dall'altro, l'oggetto della registrazione della variazione, in modo che esista corrispondenza tra i due atti contabili”* (Corte di Cassazione, sent. 6 luglio 2001, n. 9188 e sent. 2 giugno 1999, n. 5356). In tal senso, anche la sentenza della Cassazione Civile del 29 marzo 2001, n. 8455, secondo cui *“l'applicazione del citato articolo 26 comma 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 presuppone una variazione del rapporto giuridico tra i due soggetti originari dell'operazione imponibile: cedente e cessionario di un bene, committente e prestatore di un servizio”.*

Come ricordato dall'Agenzia delle Entrate nella recente risposta ad interpello n. 427/2023, pubblicata

lo scorso 11 settembre:

- è necessario, dunque, che la nota di variazione sia speculare alla fattura originaria e che permanga l'identità tra gli originari soggetti dell'operazione imponibile;
- qualora il cliente insolvente sia assoggettato ad una procedura concorsuale, il cedente/prestatore può procedere stante l'attuale formulazione del già citato comma 3bis dell'art. 26 del decreto IVA all'emissione della nota di variazione al momento dell'apertura della procedura medesima (sul punto si rinvia ai chiarimenti resi con la circolare 9 dicembre 2021, n. 20/E).