

Emissione di note di credito riferite ad operazioni non imponibili

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Pubblicato il 26 Marzo 2009

Rigido rispetto del termine annuale per le note di accredito riferite ad operazioni senza addebito di imposta. Appare non sostenibile la tesi avanzata da qualcuno secondo cui, stante l'assenza di prassi ministeriale specifica, la variazione in diminuzione scaturita in dipendenza di sopravvenuto accordo tra le parti, ai sensi dell'articolo 26, comma terzo D.P.R. 26.10.1972, n. 633, può essere operata in qualsiasi momento per le operazioni effettuate in regime di non imponibilità.

Note di variazione in diminuzione, disciplina di riferimento

Secondo quanto previsto dal comma secondo dell'articolo 26, D.P.R. n. 633/72, **se un'operazione per la quale è stata emessa fattura**, successivamente alla sua registrazione, **viene meno in tutto o in parte, o diminuisce l'imponibile o l'IVA relativa**, il cedente del bene (ad es. bene finito) o il prestatore del servizio (ad es. servizi dipendenti da contratto di appalto per la ristrutturazione di un immobile) può effettuare una **variazione in diminuzione dell'IVA precedentemente fatturata e portare in detrazione la diminuzione** ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. 633/1972.



L'acquirente che abbia già registrato la fattura originale deve registrare la corrispondente variazione in aumento.

Pertanto **per il cedente o prestatore la variazione in diminuzione è una facoltà, ma se questi la effettua l'acquirente ha l'obbligo di eseguire la corrispondente rettifica** (C.M. 9 agosto 1975, n. 27).

Come noto, le variazioni in diminuzione vanno documentate da parte del cedente o prestatore con l'emissione di una **nota di accredito a favore del cessionario o committente** per l'importo corrispondente alla variazione.

Nota di accredito

Per la **nota di accredito** non sono previsti specifici requisiti, pertanto essa assume l'aspetto di una fattura (si utilizza lo stesso modulo delle fatture e si sostituisce la dizione "fattura" con "nota di accredito" o similare).

La nota deve essere **numerata**, deve contenere l'indicazione della **variazione** e della relativa **imposta** (C.M. 21 novembre 1972, n. 27) e **i dati identificativi della fattura originaria** e deve essere **annotata** nei termini previsti per le fatture.

Variazione in diminuzione

La procedura di variazione in diminuzione, con emissione di nota di accredito, va effettuata in conseguenza al verificarsi, ad esempio, dei **seguenti casi**:

- dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione del contratto (ad es. contratto di appalto per la costruzione o la cessione di un immobile);
- mancato pagamento, parziale o totale, della fattura a causa di procedure concorsuali (ad es. fallimento) o di procedure esecutive rimaste infruttuose;
- successiva applicazione di sconti o abbuoni previsti nel contratto originario (non hanno rilevanza gli sconti o abbuoni derivanti da consuetudini o usi commerciali di qualsiasi genere - Cassazione 8 aprile 1992, n. 4310).

Come precisato dal comma terzo del citato articolo 26, D.P.R. n. 633/72, se le variazioni in diminuzione derivano da **successivi accordi tra le parti o da rettifica di errori o inesattezze nella fatture** (ad es. fattura emessa per operazioni inesistenti o corrispettivi o le relative imposte indicati in misura superiore al reale), tali variazioni devono essere eseguite **entro un anno** dall'effettuazione dell'operazione imponibile (se è già trascorso un anno è possibile chiedere all'Amministrazione il rimborso dell'Iva).

Ciò si verifica, ad **esempio**, nei casi di:

- erroneo assoggettamento di operazioni ad Iva con aliquota ordinaria (20%) anziché **agevolata** (4% o 10%);
- erroneo assoggettamento ad Iva di un'**operazione esclusa**;
- concessione di **sconti o abbuoni** non previsti contrattualmente (R.M. 29 marzo 1991, n. 561299);
- **inadempimento** di una parte delle obbligazioni assunte (C.T.C. 15 giugno 1988, n. 4928).

Caso di studio

Secondo una tesi interpretativa è stata avanzata, in assenza di espresse indicazioni di prassi, ed in caso di sopravvenuto accordo tra le parti, l'inapplicabilità delle regole contenute nell'art. 26 DPR n. 633/72, comma terzo (rispetto del termine annuale) alle operazioni IVA non recanti l'indicazione dell'imposta quali essere quelle effettuate in regime di imponibilità IVA ai sensi dell'art. 8, ovvero, 8-bis o 9, del citato D.P.R. n. 633/72.

La conseguenza sarebbe quella che il cedente, in tal caso, avrebbe facoltà di rettificare ai fini IVA (in diminuzione) le inesattezze rilevabili nella originaria fatturazione, senza tenere conto del rispetto del termine annuale previsto appunto dal comma 3 del citato art. 26, potendo cioè, senza limiti di tempo, procedere alla rimozione dell'errore.

Soluzione prospettata

Diciamo subito che chi scrive non condivide una tale affermazione perché l'applicabilità dell'art. 26 DPR n. 633/72 (anche) alle operazioni rilevanti ai fini IVA ma non recanti addebito dell'imposta è stata riconosciuta, in passato, dall'Amministrazione finanziaria anche se per fattispecie differenti da quella prospettata nel caso di studio.

In particolare, l'Agenzia delle entrate con r.m. 20.11.2001 n. 185/E, resa con riguardo alle operazioni non imponibili intracomunitarie, ha espressamente escluso la facoltà di emettere, oltre l'anno, una nota credito per modificare l'originaria intestazione di una fattura.

Successivamente, la stessa Agenzia delle dogane con c.m. n. 8/D del 27.2.2003, ha affrontato la problematica in discorso chiarendo le conseguenze derivanti dal rilascio di note credito emesse appunto

ai sensi dell'art. 26 da parte di soggetti che operano in regime di Iva non imponibile perché esportatori.

Peraltro, anche la prevalente dottrina che si è occupata dell'argomento (SIRRI - ZAVATTA Le rettifiche della fatturazione nelle operazioni intracomunitarie e nelle cessioni all'esportazione, in L'IVA 2001, pag. 475), aderisce all'impostazione ministeriale che consente di effettuare la variazione in diminuzione a condizione che tale facoltà sia esercitata entro il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione.

Ora, presupponendo che la vicenda ipotizzata sia invece caratterizzata da un originario errore della fattura in sé considerata (per esempio, erronea intestazione della fattura) che sin dalla sua origine esprime una divergenza tra realtà effettiva (prestazione resa a committente X) e quella dichiarata (prestazione resa a committente Y), torna certamente applicabile il comma 3 dell'art. 26 DPR n. 633/72 la cui rettifica (per inesattezza di fatturazione) deve comunque essere attuata entro il termine annuale

(cfr. M. MANDO' [*Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*](#), Ipsoa, pag. 642).

Antonino Romano

26 Marzo 2009