



**LA NOTA DI VARIAZIONE IN DIMINUZIONE QUALE STRUMENTO DI  
RETTIFICA DELLE RECIPROCHE POSIZIONI CHE I SOGGETTI PASSIVI  
IVA VANTANO NEI CONFRONTI DELL'ERARIO A SEGUITO  
DELL'EFFETTUAZIONE DI UN'OPERAZIONE IMPONIBILE  
(ART. 26, COMMI 2 E 3 DPR N. 633/1972)**

*Paola Rossi*

## ABSTRACT

*Come è noto, una delle più importanti novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2016 (L. n. 208/2015) atteneva alle modifiche apportate al testo dell'art. 26 del DPR n. 633/72 in tema di rettifica dell'imponibile e dell'imposta delle operazioni per le quali sia stata emessa una nota di variazione. In particolare, il provvedimento di fine anno era intervenuto affiancando alla previgente normativa una regolamentazione specifica, che doveva trovare applicazione dal 1° gennaio 2017, per i casi di assoggettamento del cessionario/committente ad una procedura concorsuale. Rinviando ad un successivo contributo l'approfondimento di tale intervento in attesa dell'approvazione della Legge di Bilancio 2017 (A.C. n. 4127-bis) che sembra contenere in materia un revirement del legislatore, il presente contributo è dedicato all'analisi delle diverse fattispecie che consentono l'emissione di una nota di variazione in diminuzione (c.d. nota di credito), strumento di tutela del soggetto attivo dell'operazione imponibile allorché, per cause originarie o sopravvenute, venga meno nella sua interezza il fatto imponibile, ovvero si verifichi una diminuzione dell'ammontare dell'imponibile o dell'imposta a debito (art. 26, commi 2 e 3 DPR n. 633/72).*

**Sommario:** 1. Il quadro normativo: le variazioni in diminuzione IVA nella disciplina nazionale. – 1.1. e in quella comunitaria. – 2. Principio di neutralità e tendenziale inderogabilità del recupero dell'IVA indebitamente versata. – 3. Il presupposto per il recupero dell'IVA indebitamente versata attraverso l'emissione delle note di variazione in diminuzione: la definitiva perdita del credito cui l'IVA versata accedeva. – 3.1. Le variazioni dipendenti da dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili dell'accordo contrattuale sottostante all'operazione imponibile. – 3.2. Le variazioni dipendenti da abbuoni e sconti previsti in sede contrattuale. – 3.3. Le ipotesi di variazione in diminuzione previste dal comma 3 dell'art. 26 DPR n. 633/1972. – 4. *Reverse charge* e variazioni in diminuzione.

### 1. Il quadro normativo: le variazioni in diminuzione IVA nella disciplina nazionale

L'art. 26 DPR n. 633/1972 - in particolare i commi 2 e 3<sup>1</sup> della disposizione citata - consentono al soggetto attivo di un'operazione soggetta ad IVA (cedente del bene o prestatore del servizio) di recuperare l'imposta addebitata in fattura (e conseguentemente versata

---

<sup>1</sup> 2. Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 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'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25.

3. Le disposizioni di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dalla 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'art. 21, comma 7.

all'Erario) quando, per cause originarie o sopravvenute, detta operazione imponibile viene meno (in tutto o in parte) o si verifichi una riduzione del relativo ammontare imponibile<sup>2</sup>.

Il descritto recupero si attua attraverso un procedimento contabile che consente al soggetto attivo dell'operazione (cedente o prestatore) di rettificare la propria posizione debitoria nei confronti dell'Erario e di rideterminare l'imposta dovuta (recuperando l'imposta o rideterminandola) tramite l'effettuazione di una variazione contabile e l'emissione di una nota in diminuzione (comunemente definita "*nota di credito*"), che costituisce tecnicamente una fattura che rettifica quella precedentemente emessa per la medesima operazione.

Sul piano applicativo, mentre la rettifica in diminuzione rappresenta una mera *facoltà* attribuita al cedente/prestatore – il quale risulta titolare di un *diritto potestativo* che, in quanto tale, può decidere se esercitare o meno – che una volta esercitata con l'emissione di una nota di variazione registrata (con segno negativo) nel registro delle fatture emesse, *obbliga*<sup>3</sup>, invece, il cessionario/committente a tener conto della nota ricevuta e ad eseguire scritture di segno opposto a quelle effettuate dall'emittente nei propri registri.

Di conseguenza, per effetto della rettifica, il soggetto attivo dell'operazione acquista il diritto a recuperare l'IVA addebitata nella fattura originaria al cessionario/committente, mentre quest'ultimo è tenuto ad eliminare gli effetti della detrazione già contabilizzata riversando all'Erario l'imposta in precedenza detratta<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Sull'argomento per tutti M. BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, in F. Tesauro (diretta da), *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, 639; A. CARINCI, *Le variazioni IVA: profili fiscali e sostanziali*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 771; A. RENDA, *Commento all'art. 26 del DPR n. 633/1972*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo IV, a cura di G. Marongiu, Padova, 2011, 275 e ss.

<sup>3</sup> Obbligo disciplinato nella normativa comunitaria dall'art. 185, paragrafo 1, della direttiva n. 2006/112/CE, e in quella domestica dal comma 5 dell'art. 26 in esame (come modificato dall'art. 1, comma 126, della L. 28 dicembre 2015, n. 208), ai sensi del quale: "*Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa*". Disposizione analoga era recata dall'ultimo capoverso del comma 2 dell'art. 26 DPR n. 633/1972, nel testo vigente ante modifica normativa.

<sup>4</sup> Il descritto meccanismo contabile mira, tra due soggetti passivi che non soggiacciono con riferimento alla medesima operazione a limitazioni del diritto alla detrazione, ad annullare da un lato, l'originario debito di imposta del soggetto attivo dell'operazione e, dall'altro, originaria detrazione operata dal soggetto passivo. In capo al primo, a seguito dell'emissione della nota di variazione, sorge il diritto a detrarre dall'imposta dovuta, ai sensi dell'art. 19 DPR n. 633/1972, un importo pari a quello a suo tempo annotato a debito nel registro delle fatture di cui all'art. 23 ed oggetto della variazione. Il secondo, al quale spettava il diritto alla detrazione per avere annotato a suo tempo nel registro degli acquisti l'IVA addebitatagli a titolo di rivalsa, è tenuto a compiere l'operazione inversa. Peraltro, l'art. 26 prevede che la neutralizzazione dell'imposta possa essere ottenuta tramite *due procedure alternative*: quella, appena descritta, delle "*registrazioni incrociate*" previsto dal comma 2, ovvero quella delle "*annotazioni in diminuzione*", contenuta nel successivo comma 8, ai sensi del quale le variazioni possono essere effettuate mediante "*apposite annotazioni*" in rettifica sullo stesso registro nel quale

Nel sistema normativo nazionale il procedimento di variazione in diminuzione può essere attivato solo al ricorrere di determinate condizioni contenute ed individuate nell'art. 26.

I commi 2 e 3 della disposizione, infatti, riconoscono il diritto al recupero dell'imposta al ricorrere di *tre tipologie di situazioni*:

- nel caso in cui, successivamente alla nascita del rapporto giuridico sottostante allo scambio, si verifichi un evento (quale la *nullità, l'annullamento, la revoca, la risoluzione, la rescissione* e simili) in grado di incidere sul rapporto contrattuale tanto da travolgerlo e produrre il venir meno del titolo negoziale;
- in caso di concessione da parte del cedente/prestatore di sconti o abbuoni in virtù di specifiche condizioni contrattuali;
- nel caso in cui il venir meno dell'operazione soggetta ad imposta trae origine da un accordo sopravvenuto tra le parti volto a modificare le pattuizioni contenute nell'accordo originario, ovvero dipenda da inesattezze della fatturazione e errori materiali o di calcolo.

A seconda della tipologia di evento atto a conferire al soggetto attivo dell'operazione la facoltà di emettere la nota di variazione si modificano anche i termini entro i quali la stessa può essere eseguita. Mentre, infatti, nelle ipotesi disciplinate dal comma 2 le variazioni possono essere effettuate *senza alcun limite temporale* gravando sul contribuente l'onere dimostrare la ricorrenza dei presupposti (di cui all'art. 26, comma 2) per accedere al regime della variazione in diminuzione tramite la corretta e completa registrazione delle operazioni<sup>5</sup>, la rettifica ex comma 3 dell'art. 26 DPR n. 633/1972 deve necessariamente intervenire *entro un anno* dall'emissione della fattura, e non oltre.

---

erano state riportate le operazioni che devono essere modificate. In tal senso B. DENORA, *Procedure concorsuali infruttuose e note di variazione in diminuzione ai fini IVA: la tutela del creditore a fronte dell'inadempimento del debitore*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 641 e ss.

<sup>5</sup> "Da cui emerga inequivocabilmente la corrispondenza tra le stesse, ovvero, ove tale onere non possa essere così assolto, anche attraverso altri mezzi istruttori, sempre nel rispetto dei principi generali in materia di onere della prova", in tal senso la consolidata giurisprudenza della Suprema Corte (cfr. ex multis, Cass., n. 13312/2013; Cass., n. 27698/2013; Cass., n. 8535/2014; Cass., n. 13250/2015; Cass., n. 11396/2015; Cass., n. 3598/2016; Cass., n. 9560/2016; Cass., n. 9842/2016). Contra l'Amministrazione finanziaria, la quale in più occasioni ha sostenuto che la procedura di rettifica, prevista dal comma 2 dell'art. 26, deve realizzarsi nei termini previsti per l'esercizio del diritto di detrazione di cui all'art. 19, comma 1, cui rinvia lo stesso art. 26 e, pertanto, deve essere emessa, al più tardi, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (Ris., 18 marzo 2002, n. 89/E; Ris., 16 maggio 2008, n. 195/E; Ris., n. 21 luglio 2008, n. 307/E; Ris. 17 febbraio 2009, n. 42/E). Questa interpretazione è stata criticata (cfr. P. MASPEL, *Variazioni IVA in diminuzione: problematiche applicative e (non voluti) effetti in sede di dichiarazione annuale*, in *Il fisco*, 2014, 2665 e ss.), in quanto non essendosi nella fattispecie in presenza di una correzione della detrazione, ma della base imponibile

Tale limitazione, connotata da chiare finalità antielusive<sup>6</sup>, si giustifica per il fatto che, trattandosi di fattispecie legate alla volontà negoziale delle parti, il legislatore ha inteso porre un limite temporale volto ad evitare abusi o comunque fenomeni di arbitraggio.

Per quanto attiene, infine, alle formalità documentali per l'esecuzione delle variazioni, queste ultime per consolidata prassi amministrativa<sup>7</sup> devono avvenire attraverso l'emissione di un apposito documento (c.d. *nota di credito*) atto a consentire al cessionario/committente di provvedere alla registrazione della rettifica e al versamento della maggiore imposta detratta dalla controparte.

L'art. 26 non specifica, tuttavia, gli elementi che devono essere contenuti in tale documento, ma a tal fine può che farsi riferimento alle indicazioni contenute nell'art. 21 DPR n. 633/1972 che regolano l'emissione delle fatture attive.

Ciascuna nota di variazione deve, pertanto, contenere: i) la data dell'emissione e il numero progressivo; ii) i riferimenti identificativi del destinatario; iii) gli estremi della fattura da rettificare e l'indicazione del motivo della rettifica; iv) l'ammontare dell'imponibile e dell'imposta rettificata; v) l'aliquota d'imposta (quella vigente al momento di emissione della fattura originaria)<sup>8</sup>.

### 1.1. e in quella comunitaria

Passando alla normativa comunitaria, deve in primo luogo evidenziarsi come la disciplina nazionale se ne differenzi avendo la normativa domestica specificamente identificato le *situazioni* al ricorrere delle quali il soggetto attivo dell'operazione economica ha diritto di attivare il procedimento di variazione in diminuzione IVA.

L'art. 90 della direttiva n. 2006/112/CE (e, precedentemente, l'art. 11, parte C, par. 1, della VI direttiva IVA, n. 77/388/CE) prevede la possibilità di variazione in diminuzione dell'IVA oltre che nelle ipotesi di "*annullamento, recesso, risoluzione*", in tutti i casi di "*non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione*". La disposizione precisa, inoltre, che in tali ipotesi "*la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri*".

La normativa europea ammette, quindi, un ricorso generalizzato dello strumento in esame per tutte le ipotesi in cui alla fatturazione di un'operazione non abbia fatto seguito l'incasso del prezzo/corrispettivo da parte del soggetto attivo dell'operazione, privilegiando - come si metterà in luce nel paragrafo successivo - gli aspetti economici e funzionali dell'imposta, espressione del *principio di neutralità*.

---

(in quanto viene meno la stessa operazione soggetta ad imposta), "potrebbe, al più, ritenersi operante nella specie solo la prescrizione decennale".

<sup>6</sup> Cfr. Ris. 17 febbraio 2009, n. 42/E e Cass., n. 20445/2011.

<sup>7</sup> Circolare 21 novembre 1972, n. 27/522432; Ris., n. 17 febbraio 2009, n. 42/E; Ris., 31 marzo 2009, n. 85/E.

<sup>8</sup> Circolare 21 novembre 1972, n. 27/522432.

Si ritiene, inoltre, che il rinvio effettuato “*alle condizioni previste dagli Stati*” attenga essenzialmente alle modalità procedurali e documentali di messa a punto dell’operazione, e non possa, invece, estendersi all’ammissione (in capo agli Stati stessi) della possibilità di limitare eccessivamente i casi in cui un operatore economico possa far ricorso alla procedura in esame.

## **2. Principio di neutralità e tendenziale inderogabilità del recupero dell’IVA indebitamente versata**

Come anticipato, la disciplina delle variazioni IVA è espressione del *principio di neutralità*, fondamento del sistema dell’imposta e base logica di gran parte della sua regolamentazione. L’IVA, infatti, è un’imposta nata al fine di realizzare la neutralità fiscale negli scambi effettuati nell’esercizio dell’attività economica all’interno del territorio europeo e a tal fine ha una struttura plurifase non cumulativa, che realizza la suddetta neutralità attraverso la contemporanea operatività di due istituti giuridici: la *rivalsa* dell’imposta da parte del soggetto attivo dell’operazione e la *detrazione* della medesima da parte del soggetto passivo dell’operazione stessa, che assolve all’imposta nell’esercizio della propria attività economica. In base al sistema di funzionamento dell’imposta, pertanto, ogni operazione economica deve essere neutrale e dove tale neutralità non si realizzi, per cause fisiologiche o patologiche, l’imposizione deve essere corretta nei termini e nei modi in cui la legge rende possibile tale correzione.

In linea di massima si ritiene, quindi, che l’assenza di neutralità di un’operazione IVA sia ammessa soltanto nelle ipotesi in cui non possano essere più utilizzati (*essenzialmente in ragione del decorso dei termini*) gli strumenti predisposti dalla normativa IVA per il ripristino di una situazione di equilibrio economico tra i soggetti coinvolti.

Diversi sono, infatti, gli istituti contenuti nel DPR n. 633/1972 che hanno l’obiettivo di ripristinare la neutralità economica nelle operazioni IVA, ossia il riporto a nuovo dell’imposta versata in eccesso, il rimborso in dichiarazione, la rettifica della detrazione, le variazioni IVA in aumento e in diminuzione, il rimborso su istanza di parte da indebito versamento.

In particolare, tali ultimi due istituti (*la disciplina delle variazioni in diminuzione IVA e il rimborso da indebito versamento*) sono finalizzati a recuperare la neutralità dell’imposta in tutte le ipotesi in cui il tributo assolto si riveli in tutto o in parte indebitamente acquisito. In entrambi i casi, infatti, l’operatore IVA al termine della procedura ottiene il recupero di quanto indebitamente versato all’Erario e il ripristino di una situazione di neutralità.

La disciplina delle variazioni in diminuzione IVA ha sicuramente un ruolo principale per il recupero dell'imposta indebitamente versata<sup>9</sup>, sia per fatti originari all'operazione economica, che per fatti sopravvenuti rispetto al procedimento di rimborso su istanza di parte, e ciò sia perché si tratta di una disciplina che opera fisiologicamente all'interno dei meccanismi del tributo, mentre quella da rimborso è ricavabile dal sistema generale (art. 21 D.Lgs. n. 546/1992), sia perché risulta più celere nei tempi di attuazione<sup>10</sup> e più efficace nei risultati, in quanto il recupero del credito è contestuale alla correzione contabile.

La presentazione di un'istanza di rimborso al fine di avviare un ordinario procedimento di verifica dell'esistenza del credito ed ottenere la restituzione è, invece, un procedimento residuale, che dovrebbe essere utilizzato in tutte le ipotesi in cui si vanta un credito che potrebbe essere oggetto di contestazione, ovvero non vi siano i presupposti per l'utilizzo della disciplina della variazione in diminuzione IVA.

In ogni caso i due strumenti sono *alternativi* e non possono essere utilizzati congiuntamente<sup>11</sup>, in quanto entrambi realizzano come effetto il recupero del credito IVA e il ripristino della neutralità in capo all'operatore economico.

### **3. Il presupposto per il recupero dell'IVA indebitamente versata attraverso l'emissione delle note di variazione in diminuzione: la definitiva perdita del credito cui l'IVA versata accedeva**

Preso atto dell'idoneità del procedimento di variazione in diminuzione a garantire il tempestivo recupero del credito IVA in capo al soggetto attivo dell'operazione commerciale, risulta a questo punto necessario analizzare i presupposti che ne legittimano l'utilizzo.

Come anticipato, a livello di legislazione nazionale, tali presupposti sono analiticamente individuati nell'art. 26 in esame, e si possono sintetizzare in tre diverse tipologie di eventi: *i)* variazioni dipendenti da dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione,

---

<sup>9</sup> Secondo la dottrina maggioritaria (G. TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Roma, 1985, 87; R. LUPI, *Imposta sul valore aggiunto, Enc. giur.*, 1989, XVI, 25; M. BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, op. cit., 653; A. CARINCI, *Le variazioni IVA*, op. cit., 757), l'istituto della variazione costituisce lo strumento tipico ed esclusivo perché possa ristabilirsi l'equilibrio patrimoniale alterato dall'errata applicazione dell'imposta in misura maggiore al dovuto, nonché l'unico che non danneggia l'erario, atteso che la ricezione della nota di credito comporta per il soggetto che ha usufruito della detrazione un annullamento di quest'ultima che compensa per l'erario la perdita dell'IVA a debito.

<sup>10</sup> Con tale strumento si attiva, infatti, un procedimento più lungo ed articolato che consta di una fase amministrativa (*obbligatoria*) e di una fase (*eventuale*) contenziosa i cui esiti sono tendenzialmente incerti, in quanto legati ai risultati di un procedimento amministrativo e giurisdizionale.

<sup>11</sup> Anche la Suprema Corte ammette la concorrenza dell'art. 26 con l'azione generale di ripetizione dell'indebitato di cui all'art. 21 D.Lgs. n. 546/1992 (in tal senso Cass., n. 3602/1990; Cass., n. 11083/1996; Cass., n. 5733/1998; Cass., n. 2868/2000; Cass., n. 2274/2004; Cass., n. 12353/2005; Cass., n. 715/2007; Cass. n. 1315/2007; Cass., n. 3380/2010).

rescissione e simili del vincolo contrattuale sottostante al rapporto; *ii*) applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente; *iii*) variazioni dipendenti da inesattezze della fatturazione ed errori materiali o di calcolo.

Le ipotesi in esame sembrano riunire (per categorie) le diverse *cause* che possono determinare un versamento IVA non dovuto che può legittimamente essere recuperato dal soggetto attivo dell'operazione commerciale.

In tali fattispecie si riassumono, infatti, sia ipotesi in cui viene meno del tutto il fatto imponibile, sia ipotesi di riduzioni dell'imponibile o dell'imposta.

In linea generale si ritiene che la *ratio* per cui sono stati normativamente individuati tali presupposti sia da ricercare nella necessità di definire con maggiore precisione - rispetto alla disposizione comunitaria - le cause che legittimano una variazione in diminuzione IVA, attuando in tal modo una disciplina positiva che sia anche espressione di esigenze di cautela fiscale e di stabilità dell'assetto delle transazioni economiche.

L'avvio di tale procedimento, che si traduce in un minor gettito per l'Erario e nell'attivazione di un meccanismo di correzione che coinvolge tutti i soggetti IVA (soggetto attivo, soggetto passivo e Stato), deve essere collegato al verificarsi di una causa rivelatrice della *definitiva ed irreversibile perdita del credito (rectius base imponibile)* cui l'imposta versata accedeva.

È, infatti, solo la ragionevole certezza che in relazione a quella operazione commerciale l'iniziale adempimento non può più avere luogo che legittima una correzione totale (ossia della base imponibile in capo al cedente/prestatore e della detrazione operata in capo al cessionario/committente) del regime IVA inizialmente riferibile all'operazione.

In questo senso e secondo tale logica devono essere interpretati i presupposti in esame (ad eccezione dell'ultimo - relativo all'effettuazione di errori materiali e di calcolo o inesattezze nella fatturazione - che, invece, è volto a correggere versamenti erronei *ab origine*, in quanto frutto di errori).

Fatte queste premesse, si procede all'analisi delle diverse fattispecie che attribuiscono al soggetto attivo dell'operazione imponibile la facoltà di effettuare la rettifica e recuperare l'imposta addebitata in fattura.

### *3.1. Le variazioni dipendenti da dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili dell'accordo contrattuale sottostante all'operazione imponibile*

Il primo gruppo di ipotesi che, ai sensi del comma 2 dell'art. 26 DPR n. 633/1972, consente la rettifica dell'IVA dà rilievo a tutte le cause che, al di là del carattere originario o sopravvenuto, determinano la cessazione degli effetti del negozio originariamente stipulato tra le parti, comportando in questo modo l'estinzione del negozio medesimo e, di conseguenza, il venir meno dell'operazione imponibile ad esso collegata una volta che la stessa sia già stata assoggettata al tributo.

Nell'ambito di tali vicende, alcune (come la *nullità*) comportano l'assoluta inefficacia dell'atto per vizi originari non sanabili che lo caratterizzano, altre (quali *l'annullamento, la revoca, la rescissione, etc.*) si riferiscono invece ad eventi successivi, ma comunque in grado (per previsione contrattuale o in base alla legge) di far venir meno *ex tunc* l'efficacia del negozio, ristabilendo tra le parti la situazione antecedente al momento della conclusione dello stesso.

In entrambe le situazioni, venendo meno gli effetti del contratto, risultano travolti anche tutti i diritti da esso derivanti che, dunque, si considerano come mai aventi avuto effetti nella sfera giuridica dei contraenti<sup>12</sup>. Con la conseguenza che, risultando prive di causa le prestazioni già eseguite, trovano applicazione i principi generali in tema di ripetizione dell'indebito o di illegittimo arricchimento: ciascun contraente è tenuto pertanto a restituire alla controparte la prestazione eventualmente già ricevuta (*restituito in integrum*), oppure l'equivalente in denaro laddove la restituzione non sia possibile.

In tali ipotesi, come visto in precedenza, ai fini del ripristino della situazione *ex ante* sotto il profilo dell'IVA, viene in aiuto la nota di variazione.

Nell'ambito delle ipotesi appena descritte, ciò che interessa rilevare è che la formulazione della norma (e in particolare la locuzione *e simili* ivi contenuta) sembra permettere di ricomprendere nella categoria delle descritte vicende pressoché tutte quelle situazioni/eventi in grado di determinare una modificazione dell'assetto giuridico instaurato tra le parti, caducando in tutto o in parte con effetto *ex tunc* gli effetti dell'atto originario, in particolare per ciò che attiene i *corrispettivi economici* delle operazioni.

Si ritiene, infatti, come già rilevato nei precedenti paragrafi, che nell'interpretare l'art. 26 devono essere tenuti presenti i principi generali che regolamentano l'IVA, che sono essenzialmente legati a profili economici (più che giuridici) delle operazioni imponibili al fine di realizzare una neutralità economica.

In questo senso, pertanto, in particolare la perdita del corrispettivo (indipendentemente dal fatto giuridico da cui discende) è elemento rilevante per la disciplina dell'imposta dal momento che è in grado di alterare la neutralità.

Secondo tale logica, pertanto, devono essere ritenuti idonei ad attivare il procedimento in esame tutti quei fatti giuridici (nominati o innominati) - operanti sul versante del regolamento contrattuale dell'operazione economica - idonei a realizzare *una parziale o totale perdita del corrispettivo* cui l'imposta accedeva.

---

<sup>12</sup> Con la differenza che, mentre nelle ipotesi di nullità del contratto la rettifica dell'IVA è subordinata all'accertamento di tale condizione da parte dell'autorità giudiziaria, con riguardo alle altre fattispecie è sufficiente che la causa di estinzione del contratto si verifichi, senza che sia necessario un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del realizzarsi di tale evento (in tal senso Ris. 21 novembre 2008, n. 449 e Cass. nn. 5568/1996 e 15696/2002).

Tali fatti devono poi essere ulteriormente caratterizzati da requisiti tali da attestare - per i motivi di cautela fiscale già anticipati - che il venir meno del *pagamento o la riduzione di prezzo sia definitiva ed irreversibile*.

Secondo tale principio può dunque essere ritenuto non esaustivo ed integrato l'elenco (*non tassativo*) delle fattispecie riconducibili a tale categoria di situazioni.

### *3.2. Le variazioni dipendenti da abbuoni e sconti previsti in sede contrattuale*

Il comma 2 dell'art. 26 quale ulteriore fattispecie in grado di consentire la rettifica dell'IVA contempla la riduzione dell'ammontare imponibile in ragione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente.

In assenza di specifiche limitazioni nella disposizione, possono essere considerati come previsti contrattualmente sia gli abbuoni o sconti stabiliti nel contratto alla base della cessione o della prestazione, sia quelli definiti in accordi modificativi successivi, sia gli abbuoni o sconti pattuiti per iscritto, nonché quelli concordati verbalmente<sup>13</sup>.

In merito alla portata della previsione, si deve ritenere che il riferimento al contratto dovrebbe essere interpretato in termini ampi, riconducendo nella locuzione *previsti contrattualmente* anche le ipotesi di sconti e abbuoni che traggano giustificazione direttamente nella legge<sup>14</sup>, ovvero in altre fonti di integrazione del contratto ex art. 1374 c.c.. Deve escludersi, inoltre, che le evocate pattuizioni necessitino di formalizzazioni particolari<sup>15</sup>.

### *3.3. Le ipotesi di variazione in diminuzione previste dal comma 3 dell'art. 26 DPR n. 633/1972*

Il comma 3 dell'art. 26 DPR n. 633/1972 disciplina, infine, due ipotesi residuali che attribuiscono al cedente/prestatore la facoltà di rettificare l'IVA successivamente al verificarsi dell'evento imponibile.

Una prima, che si realizza al ricorrere di un accordo sopravvenuto fra le parti teso a modificare le pattuizioni contenute nell'accordo originario, e una seconda che prevede,

---

<sup>13</sup> L'esistenza dell'accordo sulla riduzione del corrispettivo può, infatti, essere provata con qualunque mezzo, compresa la mera esistenza delle note di credito (Cass., n. 8558/2001), ovvero la trasfusione del patto stesso in note di accredito emesse con l'allegazione della causale (Cass., 26513/2011).

<sup>14</sup> È il caso in cui la legge riduce l'aliquota dell'imposta per determinate operazioni ed estende l'efficacia delle nuove aliquote ad un periodo pregresso (Circ. n. 28/E del 2004).

<sup>15</sup> Non è stata ritenuta necessaria l'indicazione specifica della fattura originaria alla quale lo sconto si riferisce a condizione che il collegamento oggetto di variazione sia altrimenti ricostruibile (indicazione del contratto, della percentuale di sconto praticata, importo del volume di affari sul quale lo sconto è praticato, etc.), in tal senso già Cass., n. 3428/1996). Nello stesso senso anche A. CARINCI, *Le variazioni IVA*, op. cit., 742 e G. ZIZZO, *Sconti e note di variazione*, in GT, 2001, 1301.

invece, l'esistenza di inesattezze commesse in sede di fatturazione che abbiano comportato l'addebito di un'imposta superiore rispetto a quella realmente dovuta.

In realtà, la prima delle predette ipotesi contempla fattispecie, ad esempio l'annullamento, la revoca, la risoluzione e simili, nonché il mancato pagamento del corrispettivo e il riconoscimento di abbuoni e sconti, già previste nel comma 2, ma se ne distingue per via del fatto che, in questo caso, il mancato conseguimento degli effetti previsti dal contratto non è dovuto a vizi, clausole contrattuali, o norme di legge, bensì ad un sopravvenuto accordo tra le parti volto a modificare le disposizioni originariamente concordate.

Il rimedio disciplinato dal comma 3 DPR n. 633/1972, pertanto, non richiede particolari condizioni applicative, in quanto ciò che assume rilevanza è esclusivamente la volontà negoziale delle parti tesa a modificare o, al limite ad annullare, gli accordi precedenti.

Da ciò discende la (già evidenziata) cautela del legislatore che, pur riconoscendo dignità - ai fini della variazione IVA - alla modificata volontà dei contraenti, nel confermare che la stessa abbia in ogni caso l'effetto di rettificare i termini dell'operazione assoggettata ad imposta, ha voluto "*evitare pericolose forme di elusione degli obblighi del contribuente*"<sup>16</sup> limitandone temporalmente la portata applicativa entro il periodo di un anno dall'effettuazione dell'operazione.

La seconda ipotesi, invece, è evidentemente ben diversa da tutte quelle fin qui esposte in quanto non disciplina fatti e/o situazioni verificatisi o evidenziatisi successivamente al realizzarsi dell'operazione che comportano la rimozione degli effetti dell'atto o comunque una successiva riduzione dell'imponibile, bensì presuppone la presenza di un originario errore insito nella fattura, considerata come dichiarazione di scienza, riconducibile a divergenze esistenti sin dalla sua emissione tra la realtà effettiva e quella riportata in sede di fatturazione.

In questo caso, pertanto, si tratta di procedere alla rettifica delle inesattezze della fattura stessa, al fine di ovviare alle conseguenze che derivano dall'addebito di un'imposta superiore a quella realmente dovuta.

#### **4. Reverse charge e variazioni in diminuzione**

La Legge di Stabilità 2016 (L. n. 208/2015), infine, con l'aggiunta del comma 10 nel corpo dell'art. 26 DPR n. 633/1972, ha regolamentato la fattispecie in cui sia lo stesso cessionario/committente ad intervenire con note di variazione dell'imponibile e dell'imposta qualora un'operazione soggetta ad IVA venga meno in tutto o in parte (o se ne riduce

---

<sup>16</sup> Ris. 17 febbraio 2009, n. 42/E.

l'ammontare imponibile), in presenza di taluna delle fattispecie elencate nel comma 2 ed in precedenza descritte.

Dal 1° gennaio 2016, la possibilità di effettuare le variazioni in diminuzione è, infatti, offerta anche al cessionario/committente quando sia egli stesso debitore dell'imposta. Si tratta di tutte le ipotesi di inversione contabile disciplinate dagli artt. 17 e 74 DPR n. 633/1972 e dall'art. 44 D.L. n. 331/1993 e succ. mod.

Anche in questo caso il cessionario/committente potrà annotare nel registro delle fatture emesse la variazione in diminuzione della fattura di acquisto precedentemente annotata e detratta.

Opportunamente il neointrodotta comma 10 si chiude richiamando anche gli obblighi prescritti dal comma 5 dell'art. 26, con l'obiettivo di sottolineare che il cessionario/committente, debitore dell'imposta, oltre a ridurre il proprio debito nei confronti dell'Erario, diminuendo l'ammontare dell'IVA a debito risultante dalla precedente annotazione effettuata nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi (di cui ai più volte citati artt. 23 e 24 DPR n. 633/1972), è obbligato a rettificare in diminuzione anche la detrazione operata sulla base dell'annotazione, nel registro degli acquisti (art. 25 DPR n. 633/1972), dello stesso documento, originariamente emesso.