

CONTABILITÀ

La nuova formulazione dell'art. 26 DPR 633/1972

di **Viviana Grippo**

Una delle più importanti novità contenute nella legge di Stabilità attiene alle variazioni apportate all'art. 26 del DPR 633/72 in tema di rettifica dell'imponibile e dell'imposta delle operazioni per le quali sia stata emessa una **nota di variazione**.

La Stabilità è intervenuta affiancando alla previgente normativa una regolamentazione *ad hoc* per i casi di assoggettamento del cessionario/committente a procedura concorsuale.

Prima di approfondire gli aspetti legati alle novità parliamo della normativa in generale.

Come sappiamo durante la normale vita aziendale possono verificarsi casi in cui si rende necessario rettificare una fattura già emessa. Tale correzione può essere effettuata, alternativamente, attraverso l'emissione di una nota di debito o di credito, a seconda che la rettifica comporti l'aumento o la diminuzione dell'imponibile.

L'emissione di una nota di credito, a differenza della nota di debito, non può essere emessa a discrezione del contribuente, infatti la nota di debito è sempre obbligatoria mentre la nota di credito è **facoltativa**.

Nel caso di emissione di nota di credito è necessario tenere conto delle indicazioni stabilite dall'art. 26; la norma generale prevede che tutte le note di credito debbano essere emesse entro un anno dalla emissione della fattura relativa alla fornitura o prestazione, tranne alcuni casi in cui non ci sono limiti di tempo per l'emissione.

Dal punto di vista operativo e generale, quindi, al verificarsi delle ipotesi tassativamente previste dall'art. 26, il prestatore/cedente potrà portare in detrazione l'imposta annotandola nel registro degli acquisti.

Occorre sempre tenere a mente che il recupero dell'Iva deve rispettare il termine biennale imposto dalla normativa (dall'art. 19, comma 1, ultimo periodo, D.P.R. n. 633/1972) a pena di decadenza. Questo vuol dire che se anche la nota di credito potrà essere emessa senza alcun limite temporale il cedente/prestatore potrà dedurre l'imposta a condizione che la rettifica sia operata, al più tardi, nella dichiarazione IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione.

Occorre ricordare inoltre che seppure la nota in diminuzione è facoltativa essa è necessaria per detrarre l'imposta.

Ma cosa **cambia** con la stabilità?

Il legislatore ha riscritto l'art. 26, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 individuando, di fatto, i casi in cui si può emettere la nota di variazione per mancato pagamento a causa di assoggettamento a procedure concorsuali. La nuova formulazione dell'articolo risulta essere:

“La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:

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;

b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose”.

Con la nuova formulazione dell'art. 26, nei casi di fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis, piano di risanamento attestato ex art. 67, procedure individuali rimaste infruttuose, l'emissione della nota di variazione negativa non dovrà più rispettare il termine annuale di emissione (tuttavia il termine massimo sarà, secondo la regola generale, il secondo anno successivo a quello nel quale si è verificato il presupposto).

Il legislatore si spinge oltre perché chiarisce anche “quando” emettere la nota, ovvero: “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 ..., o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67 ..., b)procedurerimaste infruttuose”.

Il comma 5 dell'art. 26 chiarisce poi che nel caso di emissione della nota di variazione, nei casi di procedura concorsuale, il curatore non deve procedere alla **registrazione** del documento ricevuto.

In merito all'**entrata in vigore** delle norme occorre specificare che le disposizioni di cui alla lettera a) dell'art. 26, comma 4, e comma 5 del DPR 633/1972 si applicano alle procedure concorsuali avviate successivamente al 31 dicembre 2016; le altre si applicano anche alle procedure avviate anteriormente al 31 dicembre 2016.

Ma come si procede **contabilmente**?

Supponiamo di aver ricevuto una nota di credito dal fornitore per € 2.000,00 di imponibile relativamente a sua fattura, la rilevazione contabile sarà:

Debiti vs fornitori	a	Diversi	2.440,00
---------------------	---	---------	----------

a Merci c/acquisti 2.000,00

a Erario c/iva 440,00

Al contrario supponiamo che una nostra fattura sia da stornare per euro 1.000, emettiamo e registriamo la nota di credito come segue:

Diversi a Crediti vs clienti 1.220,00

Ricavi di vendita 1.000,00

Erario c/iva 220,00