

IVA

Le modalità di rettifica in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta

di **Marco Peirola**

La variazione dell'imponibile e dell'imposta si effettua, **se in aumento**, ai sensi dell'[articolo 26, comma 1, del D.P.R. 633/1972](#), emettendo una fattura integrativa; **se in diminuzione**, al ricorrere delle ipotesi contemplate dall'[articolo 26, commi 2 e 3, del D.P.R. 633/1972](#), con le modalità previste dall'[articolo 26, commi 2, 5 e 8](#), dello stesso decreto, ossia applicando, in via alternativa, la procedura delle **registrazioni incrociate** o la procedura delle **annotazioni in diminuzione**.

L'[articolo 26, commi 2 e 5, del D.P.R. 633/1972](#) prevede un sistema di **regolarizzazione** consistente nell'annotazione della variazione da parte del cedente/prestatore nel registro degli acquisti (di cui all'[articolo 25 del D.P.R. 633/1972](#)), con il conseguente obbligo di annotazione della variazione medesima da parte del cessionario/committente nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi (di cui agli [articoli 23 o 24 del D.P.R. 633/1972](#)).

Il citato secondo comma dell'[articolo 26 del D.P.R. 633/1972](#) consente al cedente/prestatore di portare in **detrazione**, ai sensi dell'articolo 19 dello stesso decreto, l'imposta corrispondente alla variazione, annotandola nel registro degli acquisti, con la conseguenza che il recupero dell'imposta addebitata al cessionario/committente soggiace al **termine decadenziale** previsto dall'[articolo 19, comma 1, ult. periodo, del D.P.R. 633/1972](#).

In tal senso si è costantemente espressa l'Agenzia delle Entrate, secondo cui le note di variazione devono essere **emesse entro lo stesso termine** previsto dall'articolo 19 per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti, con decorrenza dal momento in cui si verifica l'evento ([risoluzione 449/E/2008](#); [risoluzione 307/E/2008](#); [risoluzione 195/E/2008](#); [risoluzione 89/E/2002](#)).

In relazione alla disciplina della detrazione vigente prima delle modifiche operate dal D.L. 50/2017, nel caso in cui il cedente/prestatore effettuava la variazione annotando la nota di credito nel registro degli acquisti non era chiaro se il termine ultimo entro il quale provvedere a tale adempimento fosse il **31 dicembre del secondo anno successivo** a quello in cui è sorto il diritto di detrazione, oppure il **termine di presentazione della dichiarazione** riferita a tale secondo anno.

Invero, la prima soluzione, sostenuta dall'Amministrazione finanziaria ([C.M. 328/E/1997, §](#)

[3.5.1](#)), destava qualche **perplessità**, non trovando un puntuale riscontro sul piano normativo. Oltre, infatti, al tenore letterale del primo comma dell'articolo 19, che faceva espresso riferimento alla *"dichiarazione relativa al secondo anno successivo (...) "*, l'[articolo 25, comma 1, del D.P.R. 633/1972](#), nel testo in vigore prima della riformulazione operata dal D.L. 50/2017, disponeva che la registrazione andava fatta *"anteriamente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale (...) "*, con ciò ammettendo – come termine ultimo di registrazione – quello di scadenza della presentazione della dichiarazione IVA.

Con effetto dalle **fatture emesse dal 1° gennaio 2017**, la procedura di variazione in diminuzione deve avvenire nel rispetto delle nuove tempistiche previste dai nuovi [articoli 19 e 25 del D.P.R. 633/1972](#), essendo previsto, da un lato, che il diritto alla detrazione *"sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto"* (primo comma dell'articolo 19) e, dall'altro, che le fatture d'acquisto devono essere registrate *"anteriamente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno"* (primo comma dell'articolo 25).

In alternativa alla descritta procedura delle registrazioni incrociate, l'[articolo 26, comma 8, del D.P.R. 633/1972](#), al fine di **semplificare** il sistema di rettifica delle variazioni in diminuzione rivelatosi particolarmente complesso per talune categorie di soggetti passivi IVA, prevede che la variazione in diminuzione possa essere effettuata mediante **annotazioni in rettifica** del cedente/prestatore direttamente nei registri delle fatture emesse o dei corrispettivi e, dal cessionario/committente, nel registro degli acquisti.

Come precisato dall'Amministrazione finanziaria, le variazioni in diminuzione sugli stessi registri sui quali sono state annotate le operazioni che s'intendono rettificare devono essere effettuate mediante **apposite annotazioni in rettifica**, nel senso cioè che le rettifiche devono risultare distinte dalle operazioni originarie. In altre parole, l'importo della variazione e quelle dell'IVA devono risultare da apposita colonna del registro (C.M. 27/501706/1975, § 5).

Infine, particolare rilievo assume la disposizione contenuta nell'[articolo 26, comma 7, del D.P.R. 633/1972](#), con la quale sono stabilite le modalità da osservare per la **correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni, ovvero nelle liquidazioni periodiche**.

Tale norma stabilisce che, ove si verifichino gli errori in questione, la correzione deve essere effettuata mediante annotazione sul registro delle fatture emesse, qualora si tratti di variazioni in aumento dell'imposta, ovvero sul registro degli acquisti, per le variazioni in diminuzione dell'imposta.

Con le stesse modalità devono essere corretti, nel registro dei corrispettivi, gli **errori materiali inerenti alla trascrizione dei dati indicati nelle fatture o nei registri** tenuti a norma di legge.

OneDay Master

LA DISCIPLINA IVA DELLE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)