

# Iva

## NOTE di VARIAZIONE

**NOTA DI VARIAZIONE:** ai sensi dell'articolo 26 del D.P.R. 633/1972, la nota di variazione deve essere emessa quando, dopo l'**emissione** della **fattura** o la sua **registrazione**, si verificano delle circostanze tali da determinare una **variazione** (in aumento o in diminuzione) di quanto fatturato o registrato, ad esempio nei seguenti casi:

- a) quando viene riscontrato un **errore nell'aliquota Iva applicata**, o nella **base imponibile** oppure nell'**imposta**;
- b) quando viene concesso uno **sconto** o un **abbuono**;
- c) quando si verifica un fatto che rende **nulla l'operazione**, ad esempio la rescissione o l'annullamento del contratto.

La **nota di variazione** (di **addebito** o di **accredito**) ha gli stessi requisiti della **fattura** e deve essere dotata di **propria numerazione progressiva** per anno solare. La nota di variazione deve essere emessa, con riferimento all'**originaria fattura**, per la **differenza** dell'importo risultante errato o concesso a titolo di sconto, ecc.

**VARIAZIONI IN AUMENTO:** nell'ipotesi in cui, successivamente all'emissione della fattura o alla sua registrazione, **aumenta l'imponibile** ai fini **Iva** dell'operazione (ad es. la cessione di un immobile o la costruzione di un fabbricato) o la relativa **imposta** per qualsiasi motivo, compresa la correzione di errori o inesattezze, devono obbligatoriamente essere osservati, in relazione al **maggior ammontare**, gli **adempimenti** di fatturazione, registrazione, liquidazione e versamento.

**NOTA DI ADEBITO:** in caso di variazione in aumento, il cedente o prestatore deve emettere un'apposita **fattura integrativa** (= **nota di addebito**) per il **maggior ammontare** dell'**Iva** dovuta, numerarla progressivamente e registrarla nel **registro** delle **fatture emesse**. L'acquirente o il committente, quando la riceve, deve registrarla nel **registro** Iva degli **acquisti**. Se l'operazione alla quale si riferisce la variazione non è soggetta all'obbligo di fatturazione, in quanto cessione al dettaglio, è sufficiente annotare la variazione nel registro dei corrispettivi.

La procedura di variazione in aumento, con emissione di **nota di addebito** (= **fattura integrativa**), deve essere effettuata per regolarizzare, ad esempio, le seguenti situazioni:

- è stata applicata l'**Iva** con **aliquota inferiore** a quella prevista dalla legge (R.M. 11 marzo 1976, n. 502716; R.M. 23 dicembre 1975, n. 503576), ad esempio se i corrispettivi dell'**appalto** relativo alla **realizzazione** di un'opera di urbanizzazione sono stati assoggettati all'aliquota Iva del **10%**, mentre l'opera ultimata non rientra nell'elenco tassativo di cui all'articolo 4 della L. 29 settembre 1964, n. 847, come integrato dall'articolo 44 della L. 22.10.1971, n. 865 e deve essere applicata l'aliquota del **20%**;
- nella fattura **non** sono state comprese **tutte le operazioni** per le quali si è verificato il presupposto impositivo (R.M. 23 luglio 1975, n. 501355);
- per **mancata applicazione** dell'**Iva** su operazioni che erano **soggette** (R.M. 12 marzo 1976, n. 504011; R.M. 21 maggio 1979, n. 362750);
- quando lo **sconto** concesso nella fattura originaria **viene meno**, ad esempio se il debitore non rispetta i termini di pagamento a cui lo sconto era collegato (R.M. 30 giugno 1975, n. 501171).

**VARIAZIONE PRIMA DELL'EMISSIONE DELLA FATTURA:** se la **variazione** in **aumento** si verifica **prima** che la **fattura** sia stata **emessa** (ad es. fattura compilata ma non ancora consegnata o spedita) non è necessario emettere un'apposita fattura integrativa, ma la fattura può essere **annullata** e **sostituita** con un'altra fattura regolare (C.M. 9 settembre 1975, n. 28).

**VARIAZIONI IN DIMINUZIONE:** 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).

**NOTA DI ACCREDITO:** 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. 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 simile). 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.

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**).

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 (Comm. Trib. Centr. 15 giugno 1988, n. 4928).

**CORREZIONE DI ERRORI NELLA REGISTRAZIONE DELLE FATTURE:** se si sono effettuati **errori materiali** o di **calcolo** nella **registrazione** di fatture nei registri obbligatori, è possibile effettuare le necessarie regolarizzazioni attraverso l'**annotazione** di **variazioni** in **aumento** o in **diminuzione**. Non è necessario emettere documenti integrativi (articolo 26, co. 4 del D.P.R. 633/1972).