

LE PROCEDURE CONCURSUALI E I NUOVI TERMINI DI EMISSIONE DELLE NOTE DI CREDITO
--

Il c.d. **“Decreto Sostegni-bis”** (art. 18, DL n. 73/2021) ha ripristinato la disposizione che, in caso di mancato pagamento della fattura a seguito di procedure concorsuali, consente al cedente / prestatore di emettere la nota di variazione in diminuzione a partire dalla data in cui l’acquirente / committente è assoggettato alla procedura.

Non è pertanto necessario attendere l’esito della procedura stessa e il riscontro della relativa infruttuosità.

Inoltre, in capo al curatore / commissario non è più richiesta l’annotazione della nota di credito ricevuta.

Tali novità, oggetto di recenti chiarimenti da parte dell’**Agenzia delle Entrate** (Circolare 29.12.2021, n. 20/E), **sono applicabili alle procedure concorsuali aperte dal 26.5.2021, senza alcuna portata retroattiva.**

L’emissione di una nota di variazione (in aumento / diminuzione) ai fini IVA, **successiva all’emissione della fattura** è consentita, ai sensi dell’art. 26, DPR n. 633/72, al verificarsi di eventi che modificano l’imponibile e l’imposta.

È esclusa l’emissione della nota di variazione nell’ipotesi di operazioni documentate mediante documento commerciale (scontrino / ricevuta fiscale). A tal proposito si evidenzia che l’Agenzia ha riconosciuto la possibilità di rettificare lo scontrino in caso di reso, riportando sullo stesso la dicitura “rimborso per restituzione merce venduta”. L’Agenzia, inoltre, ha specificato che le indicazioni fornite in passato per la gestione del “reso merce” da parte dei commercianti al minuto trovano applicazione anche per i soggetti che utilizzano il Registratore Telematico

Mentre le variazioni in aumento sono obbligatorie, quelle in diminuzione sono facoltative e consentite al sussistere delle seguenti specifiche ipotesi:

- dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili;
- applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente;
- mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose;
- mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali.

Con particolare riguardo alla disciplina delle **variazioni in diminuzione connesse al mancato pagamento dovuto all’assoggettamento dell’acquirente / committente ad una procedura concorsuale**, la Finanziaria 2016 aveva riconosciuto la possibilità di anticipare l’emissione della fattura alla data di apertura della procedura, anziché attendere l’infruttuosità della stessa.

Tale previsione, la cui applicazione avrebbe dovuto interessare le procedure concorsuali aperte dal 2017, però, di fatto non è mai stata applicata, perché con la Finanziaria 2017 era stata ripristinata la precedente disciplina.

Per effetto di quanto disposto dall’art. 18, DL n. 73/2021, c.d. “Decreto Sostegni-bis”, l’art. 26 è stato nuovamente modificato (o, meglio, “aggiornato” ai principi comunitari sanciti dalla Corte di Giustizia UE, a causa dell’eccessiva durata delle procedure concorsuali) prevedendo una formulazione analoga a quella introdotta dalla Finanziaria 2016.

In particolare:

- è stata operata una **distinzione delle variazioni** connesse a cause di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili, da quelle collegate al mancato pagamento (in presenza

- di procedure concorsuali o a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose);
- con riguardo al caso di **mancato pagamento** dovuto all'assoggettamento dell'acquirente / committente ad una procedura concorsuale:
 - è stata ripristinata la possibilità per il cedente / prestatore di **emettere la nota di variazione a partire dalla data di assoggettamento del debitore alla procedura concorsuale**, con conseguente anticipazione del momento in cui viene recuperata l'IVA non incassata;
 - **non è più previsto l'obbligo**, per l'acquirente / committente, **di annotare la nota di variazione** e versare la relativa IVA, che pertanto resta a carico dell'Erario;
 - è stato **specificato puntualmente il momento** a decorrere dal quale il debitore si intende assoggettato alla procedura;
 - in caso di **successivo incasso**, in tutto o in parte, del corrispettivo per il quale è stata emessa la nota di variazione in diminuzione, è prevista l'emissione di una **nota di variazione in aumento**. L'acquirente / committente, qualora avesse annotato la nota di variazione in diminuzione, potrà detrarre l'IVA relativa alla variazione in aumento.

Le nuove previsioni si applicano con riferimento alle procedure concorsuali avviate (aperte) a decorrere dal 26.5.2021.

Si sottolinea che, **in caso di mancato incasso del corrispettivo**, non opera la limitazione temporale prevista dal comma 3 dell'art. 26 e la nota di variazione **può essere emessa anche decorso 1 anno** dall'effettuazione dell'operazione.

NOTE DI VARIAZIONE PER PROCEDURE CONCORSUALI APERTE FINO AL 25.5.2021

Per recuperare l'IVA relativa a fatture emesse nei confronti di un acquirente / committente assoggettato a **procedure concorsuali aperte fino al 25.5.2021**, è **necessario** che:

- il creditore abbia partecipato alla procedura. In particolare, nell'ipotesi del fallimento è richiesta l'avvenuta **insinuazione nel passivo fallimentare**; (è opportuno evidenziare che la Corte di Giustizia UE ha sancito il diritto del creditore alla riduzione dell'IVA assolta relativa ad un credito non recuperabile anche qualora lo stesso non si sia insinuato nel fallimento del debitore);
- la **procedura risulti infruttuosa**. A tale proposito è stato chiarito che la previsione dell'infruttuosità, riferita sia alle procedure esecutive individuali (ad esempio, pignoramento) sia a quelle concorsuali, comporta che il diritto del creditore ad emettere la nota di variazione possa essere esercitato solo quando lo stesso abbia la **giuridica certezza della irrecuperabilità del credito**.

MOMENTO DI EMISSIONE DELLA NOTA DI VARIAZIONE

Con particolare riferimento alle procedure concorsuali sono stati individuati i seguenti **momenti** di certezza della irrecuperabilità del credito, **a decorrere dai quali è consentita l'emissione della nota di credito**.

Procedura	Data dalla quale è consentito emettere la nota di variazione
Fallimento	• Scadenza del termine per proporre reclamo avverso il Decreto di chiusura del fallimento; - ovvero • scadenza del termine per proporre osservazioni al Decreto con il quale il Giudice rende esecutivo il piano di riparto. In caso di variazione del piano di riparto successiva al deposito dello stesso, il giorno a partire dal quale è possibile emettere la nota di variazione va individuato tenendo conto della data di deposito del progetto di riparto finale variato, in quanto <i>“è solo da tale data chesi è avuta certezza delle somme definitivamente distribuite ai creditori”</i>.
Concordato preventivo	Sentenza di omologazione e successivo adempimento del debitore agli obblighi assunti in sede concordataria. Qualora, a causa del mancato adempimento del debitore o di comportamenti dolosi, venga dichiarato il fallimento, la nota di credito può essere emessa soltanto: • dopo che il piano di riparto dell'attivo è divenuto definitivo; - ovvero • in assenza del piano, a chiusura del fallimento. Nel concordato preventivo l'infruttuosità riguarda, per lo più, la parte di crediti chirografari non soddisfatta dalla proposta del debitore.
Concordato fallimentare	Passaggio in giudicato della sentenza di omologazione del concordato.
Liquidazione coatta amministrativa	Definitività del piano di riparto predisposto dalla competente Autorità.

L'emissione della nota di variazione in diminuzione è quindi possibile **soltanto alla chiusura della procedura**.

Va evidenziato che, oltre al caso di mancato pagamento per procedure concorsuali / procedure esecutive individuali, l'emissione della nota di variazione senza limiti temporali (salvo il termine per esercitare il diritto alla detrazione) è riconosciuta anche in presenza di un **piano attestato di risanamento / accordo di ristrutturazione dei debiti**, ossia, *“a procedure che, sebbene disciplinate dalla legge fallimentare, non hanno pienamente natura concorsuale, basandosi su un accordo / piano di ristrutturazione del debito che non presuppone lo stato d'insolvenza, ma serve ad evitarlo”*.

Relativamente a tali procedure, il momento di emissione della nota di variazione prescinde dall'infruttuosità delle stesse.

TERMINE FINALE DI EMISSIONE DELLA NOTA DI VARIAZIONE E DETRAZIONE IVA

Come ribadito dall'Agenzia delle Entrate, anche se non sono previsti limiti temporali per l'emissione del documento, al fine di evitare la perdita del diritto alla detrazione, **la nota di variazione può essere emessa al più tardi “con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto”**.

Secondo l'Agenzia, la nota di variazione **emessa decorso il predetto termine**:

- non legittima l'emittente alla detrazione;
- non obbliga alla registrazione chi la riceve.

Ai fini del diritto alla detrazione non ha, invece, alcuna rilevanza la data di ricezione della nota di credito.

Data a partire dalla quale il cedente può emettere la nota di variazione e detrarre l'IVA	Data di chiusura della procedura, ossia di accertamento della relativa infruttuosità (scadenza termine per proporre reclamo al piano di riparto / osservazioni al Decreto del Giudice che rende esecutivo il piano di riparto, per il fallimento, data della sentenza di omologazione e adempimento del debitore per il concordato preventivo, ecc.).
Data entro la quale il cedente può emettere la nota di variazione	Termine di presentazione del mod. IVA relativo all'anno di chiusura della procedura.

Così, ad esempio, in caso di fallimento dichiarato nel 2015, il cui termine per presentare osservazioni al piano di riparto è scaduto nel 2021, la nota di variazione può essere emessa a decorrere da tale data ed entro il 2.5.2022 (il 30.4 cade di sabato e l'1.5 è festivo), ossia entro il termine di presentazione del Mod. IVA 2022 relativo al 2021.

ADEMPIMENTI DEL CURATORE

In capo al curatore sussiste l'**obbligo**, relativamente ad un'operazione già annotata nel registro acquisti, **di rilevare la corrispondente variazione in aumento** nel registro fatture emesse / corrispettivi.

A tal proposito l'Agenzia ha precisato che tale adempimento:

- consente di evidenziare il credito vantato dall'Amministrazione finanziaria eventualmente esigibile nei confronti del fallito tornato in bonis;
- non comporta comunque l'inclusione dello stesso nel riparto finale, in quanto divenuto definitivo.

NOTE DI VARIAZIONE PER PROCEDURE CONCORDSUALI APERTE DAL 26.5.2021

MOMENTO DI EMISSIONE DELLA NOTA DI VARIAZIONE

Nei confronti di un acquirente / committente assoggettato ad una **procedura concorsuale aperta dal 26.5.2021** il recupero dell'IVA tramite **l'emissione di una nota di variazione può avvenire**, in base al nuovo comma 3-bis dell'art. 26, **dalla data di apertura della procedura concorsuale**, senza necessità di attenderne l'esito.

Procedura	Data dalla quale è consentito emettere la nota di variazione
Fallimento	Data della sentenza dichiarativa
Concordato preventivo	Data del Decreto di ammissione alla procedura
Liquidazione coatta amministrativa	Data del provvedimento che ordina la liquidazione
Amministrazione straordinaria grandi imprese in crisi	Data del Decreto che dispone la procedura

Alla luce di quanto sopra risulta, quindi, **allineato il momento di emissione della nota di variazione ai fini IVA con quello di sussistenza dei requisiti per la deducibilità della perdita su crediti** ai fini delle imposte dirette (art. 101, TUIR).

A tale ultimo fine, infatti, non è necessario attendere l'infruttuosità della procedura, posto che in

presenza di una procedura concorsuale la deducibilità della perdita è consentita fin dall'assoggettamento (data della sentenza / Decreto, ecc.) del debitore alla stessa. Con riferimento agli accordi di ristrutturazione dei debiti / piani attestati di risanamento è confermato quanto già stabilito dalla disciplina previgente.

Procedura	Data dalla quale è consentito emettere la nota di variazione
Accordo ristrutturazione debiti	Data del Decreto di omologa dell'accordo
Piano attestato di risanamento	Data di pubblicazione nel Registro Imprese del piano stesso

FALLIMENTO SUCCESSIVO AL CONCORDATO PREVENTIVO

Qualora a seguito del mancato adempimento del debitore ammesso al concordato preventivo sia stato dichiarato il fallimento, considerata la rilevanza della data di apertura della procedura, mutuando i precedenti chiarimenti che sembrano attestare l'autonomia delle due procedure (e non la continuità tra le stesse), si può ritenere che rilevi la data della sentenza dichiarativa di fallimento. Da ciò consegue che qualora il concordato sia stato omologato prima del 26.5.2021 e a causa del mancato adempimento dello stesso sia stato dichiarato il fallimento dopo tale data, risulta possibile applicare la nuova disciplina, con conseguente emissione della nota di variazione a decorrere dalla relativa sentenza dichiarativa.

Sul punto è auspicabile un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

INSINUAZIONE AL PASSIVO

L'Agenzia ritiene che *“in aderenza alla nuova formulazione della norma ... l'emissione della nota di variazione in diminuzione (a decorrere dalla data di avvio della procedura concorsuale) e, conseguentemente, la detrazione dell'imposta non incassata, non risulti preclusa al cedente/prestatore (creditore) che non abbia effettuato l'insinuazione al passivo del credito corrispondente”*.

Al fine dell'emissione della nota di variazione **non è quindi richiesta l'insinuazione al passivo da parte del creditore** (l'Agenzia ha così “recepito” il principio sancito dalla Corte di Giustizia UE).

L'insinuazione al passivo, anche se non necessaria ai fini dell'emissione della nota di variazione, resta comunque opportuna qualora il creditore ritenga ancora possibile incassare il credito. Infatti, la mancata inclusione nello stato passivo esecutivo non consente al creditore di ottenere alcun soddisfacimento dalla procedura.

TERMINE FINALE DI EMISSIONE DELLA NOTA DI VARIAZIONE E DETRAZIONE IVA

Per effetto di quanto stabilito dal comma 2 dell'art. 26

“il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto a portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25”.

In merito l'Agenzia, richiamando quanto affermato dalla Corte di Giustizia UE conferma che **l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA relativa a fatture di acquisto** è subordinato alla sussistenza dei seguenti 2 requisiti:

- presupposto (sostanziale) dell'**effettuazione dell'operazione**;
- presupposto (formale) del **possesso della fattura d'acquisto**.

Il momento da cui decorre il termine per esercitare il diritto alla detrazione è pertanto individuato nel momento in cui in capo all'acquirente / committente si verificano i suddetti 2 requisiti.

Va inoltre considerato che, come sopra accennato, tale diritto, può essere esercitato al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i predetti requisiti e con riferimento al medesimo anno.

In merito alle **note di variazione**, l'Agenzia evidenzia che, a seguito dell'emissione della nota entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono realizzati i presupposti per operare la variazione in diminuzione, **l'IVA risulta detraibile**:

- **nella relativa liquidazione periodica;**
ovvero, al più tardi
- **nella dichiarazione IVA di riferimento.**

Di fatto, ai fini della detrazione rileva anche il momento di emissione della nota di variazione.

Così, ad esempio, se il **presupposto per operare la variazione in diminuzione si è verificato nel 2021**, la nota di variazione può essere emessa, al più tardi, entro il termine di presentazione del mod. IVA 2022 relativo al 2021, ossia entro il 2.5.2022 (il 30.4 cade di sabato e l'1.5 è festivo).

Se la nota di variazione è emessa nel periodo 1.1 - 2.5.2022, la detrazione dell'IVA può essere operata:

- nell'ambito della liquidazione IVA del mese / trimestre 2022 di emissione della nota;
ovvero
- nel mod. IVA 2023 relativo al 2022 da presentare entro il 2.5.2023 (il 30.4 cade di domenica e l'1.5 è festivo).

In caso di mancato pagamento nell'ambito di procedure concorsuali, l'Agenzia nella Circolare n. 20/E così sintetizza i **diversi momenti di emissione della nota / detrazione** della relativa IVA.

Data a partire dalla quale il cedente può emettere la nota di variazione e detrarre l'IVA	Data di assoggettamento alla procedura (sentenza dichiarativa per il fallimento, Decreto di ammissione per il concordato preventivo, ecc.).
Data entro la quale il cedente può emettere la nota di variazione	Termine di presentazione del mod. IVA relativo all'anno di assoggettamento alla procedura.
Data entro la quale il cedente può detrarre l'IVA	• Liquidazione periodica IVA relativa al mese / trimestre in cui la nota è emessa; ovvero • al più tardi nel mod. IVA relativo all'anno di emissione della nota.

Sul punto l'Agenzia propone il seguente esempio esplicativo.

Esempio 1

- Cessione di un bene, con emissione della fattura (non pagata dal debitore) per € 45.000 + € 9.900 (IVA) in data 30.11.2021;
- fallimento del debitore il 10.1.2022.

Data a partire dalla quale il cedente può emettere la nota di variazione e detrarre l'IVA	10.1.2022
Data entro la quale il cedente può emettere la nota di variazione	2.5.2023 (termine presentazione mod. IVA 2023 relativo al 2022)

Data entro la quale il cedente può detrarre l'IVA	Se la nota è emessa nel 2022 la detrazione va operata: • nella liquidazione periodica del mese / trimestre di emissione; ovvero • in sede di mod. IVA 2023 relativo al 2022, da presentare entro il 2.5.2023. Se la nota è emessa nel 2023 (entro il 2.5) la detrazione va operata: • nella liquidazione periodica del mese / trimestre di emissione; ovvero • in sede di mod. IVA 2024 relativo al 2023, da presentare entro il 30.4.2024.
---	---

ADEMPIMENTI DEL CURATORE / COMMISSARIO

Il comma 5 dell'art. 26 prevede l'obbligo, in capo all'acquirente / committente, di registrare la nota di variazione emessa dal cedente / prestatore, nei limiti della detrazione operata, salvo il diritto alla restituzione di quanto corrisposto al cedente / prestatore a titolo di rivalsa.

In presenza di una **procedura concorsuale, in capo all'organo della stessa (curatore / commissario) non sussiste l'obbligo di annotazione** della nota di variazione emessa dal cedente / prestatore, quale variazione in aumento, nel registro fatture emesse / corrispettivi. Di conseguenza, l'organo della procedura **non è tenuto al versamento della relativa IVA**.

L'eccezione all'obbligo di annotazione non opera in presenza di **accordi di ristrutturazione** del debito e di **piani attestati di risanamento**: in tali casi, come confermato dall'Agenzia, **è necessario provvedere ad annotare** la nota di variazione e **a versare la relativa imposta**. Analogo obbligo sussiste per le note di variazione emesse nell'ambito di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

PROCEDURE ESECUTIVE INDIVIDUALI

La nota di credito può essere emessa anche in presenza di **procedure esecutive individuali** rimaste infruttuose. Una procedura esecutiva individuale è considerata in ogni caso **infruttuosa**:

- in caso di pignoramento presso terzi, se dal verbale di pignoramento redatto dall'Ufficiale giudiziario risulta che presso il terzo pignorato non vi sono beni / crediti da pignorare;
- in caso di pignoramento di beni mobili, se dal verbale di pignoramento redatto dall'Ufficiale giudiziario risulta la mancanza di beni da pignorare / impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
- nel caso in cui, dopo che per 3 volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

La nota di variazione emessa a seguito della procedura esecutiva individuale rimasta infruttuosa **deve essere annotata** da parte dell'acquirente / committente nel registro fatture emesse / corrispettivi.

SUCCESSIVO INCASSO DEL CORRISPETTIVO

Se a seguito dell'emissione della nota di credito per mancato incasso del corrispettivo in presenza di procedure concorsuali / accordo di ristrutturazione dei debiti / piano attestato di risanamento / procedure esecutive individuali infruttuose, il cedente / prestatore **incassa tutto o parte del corrispettivo, il nuovo comma 5-bis** dell'art. 26 prevede **l'obbligo di emissione** da parte dello stesso di una **nota di variazione in aumento** (nota di debito), divenendo nuovamente debitore dell'imposta.

Come evidenziato dall'Agenzia nella Circolare n. 20/E, il diritto alla detrazione dell'IVA a credito risultante dalla nota di debito matura in capo all'acquirente / committente **esclusivamente nel caso** in cui lo stesso abbia **annotato la nota di variazione in diminuzione e versato la relativa imposta**. Considerato che, come accennato, in presenza di procedure concorsuali l'organo della procedura non è tenuto all'annotazione della nota di credito, lo stesso non potrà detrarre l'imposta risultante dalla nota di debito, a meno che non abbia provveduto all'annotazione.

MANCATA EMISSIONE DELLA NOTA DI CREDITO

La **mancata emissione** della nota di variazione entro il termine previsto, **non legittima**, di per sé, *“ad adottare ... soluzioni dalle quali, in assenza dei requisiti previsti dalle relative previsioni normative, deriverebbe una violazione dei termini decadenziali stabiliti dalla norma”*.

Di conseguenza, qualora sia già decorso il termine per l'emissione della nota di variazione:

- **non è possibile presentare una dichiarazione integrativa IVA a favore** al fine di recuperare l'IVA versata, qualora non siano riscontrati errori / omissioni che “giustificano” la relativa presentazione.

Infatti, come evidenziato dall'Agenzia, l'emissione della nota di variazione:

- costituisce una facoltà cui è possibile rinunciare;
- assicura il rispetto del principio di neutralità dell'IVA, posto che a fronte del diritto alla detrazione in capo al cedente/prestatore sussiste l'obbligo di versare l'imposta in capo all'acquirente/committente.

La dichiarazione integrativa, invece, consente di recuperare l'IVA versata ma non consente il “riversamento” da parte del soggetto che l'ha detratta;

- **è possibile presentare una richiesta di rimborso, soltanto nel caso in cui il decorso del predetto termine non sia dovuto a “colpevole” inerzia** del contribuente. In particolare il soggetto interessato può richiedere il rimborso se, per **motivi ad esso non imputabili**, non è legittimato ad emettere la nota di variazione. È il caso, ad esempio, del contribuente che ha emesso una fattura con IVA e che, a seguito del passaggio al regime forfetario, non può emettere una nota di variazione in diminuzione per recuperare l'IVA versata e non incassata in quanto il predetto regime *“non consente l'esercizio del diritto alla detrazione”*.

Va evidenziato che la stessa Agenzia ha affermato che l'istituto del rimborso *“non può essere utilizzato ordinariamente per ovviare alla scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione, qualora tale termine sia decorso per «colpevole» inerzia del soggetto passivo”*.

MODALITÀ DI EMISSIONE DELLA NOTA DI CREDITO

Una questione operativa riguarda la modalità di emissione della nota di variazione e, in particolare, la necessità o meno di dare rilevanza non solo dell'IVA, ma anche dell'imponibile.

In merito va considerato che, secondo quanto chiarito dall'Agenzia *“la variazione in diminuzione ... deve essere operata sia riguardo all'imponibile che alla relativa imposta. Ciò discende oltre che dalla*

formulazione dell'articolo 26, secondo comma ... anche dalla ulteriore considerazione che i due presupposti (mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose) sono inscindibilmente legati alla cessione del bene o alla prestazione del servizio già eseguite e il loro verificarsi importa l'effetto di far venire meno, in tutto o in parte, ai soli fini dell'IVA, l'originaria operazione imponibile".

Nelle esemplificazioni proposte dall'Agenzia tale orientamento risulta essere ulteriormente confermato, posto che a fronte di un'operazione di cessione di un bene per € 45.000 + € 9.900 (IVA) è specificato che "il creditore emette nota di variazione in diminuzione per € -45.000 e imposta per € -9.900".

VARIAZIONI IN DIMINUZIONE E ANNOTAZIONI SUI REGISTRI

Le variazioni in diminuzione, comprese quelle relative al mancato pagamento a seguito di procedure concorsuali / procedure esecutive rimaste infruttuose, possono essere effettuate dal cedente / prestatore e dall'acquirente / committente anche **mediante un'apposita annotazione in rettifica** (in negativo) rispettivamente nel registro fatture emesse / corrispettivi.

Di fatto, quindi, l'annotazione va riportata (con segno "meno") sullo stesso registro nel quale sono state annotate le operazioni che si intendono rettificare.

In alternativa è possibile istituire **appositi registri "sezionali"** delle variazioni (in aumento / in diminuzione).

A cura Studio Consulenti Associati - Ravenna