

Termini per l'emissione delle note di variazione sul 2024

Si avvicina il **termine ultimo** per presentare la dichiarazione IVA riferita all'anno 2024, da parte dei soggetti che ne sono obbligati. A norma dell'art. 8 del DPR 322/98, il modello IVA 2025 deve, infatti, essere presentato entro il **30 aprile 2025**. Il termine per presentare la dichiarazione annuale costituisce anche il **riferimento per emettere** le note di variazione in diminuzione, ai sensi dell'art. 26 comma 2 del DPR 633/72.

La norma appena richiamata, difatti, contiene un espresso rinvio all'art. 19 del DPR 633/72 per quel che concerne l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA **"corrispondente alla variazione"**.

L'art. 19 comma 1 del DPR 633/72, a sua volta, stabilisce che il diritto alla detrazione può essere esercitato **al più tardi** con la dichiarazione relativa all'anno in cui è sorto.

Alla luce di questi elementi, la circ. Agenzia delle Entrate n. 1/2018 ha indicato che:

- la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa entro il termine di invio della dichiarazione annuale IVA riferita all'anno in cui si è **verificato il presupposto** per operare la variazione;
- il diritto alla detrazione può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui la nota è stata emessa e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

Il primo aspetto da esaminare concerne, dunque, il **termine** entro il quale le note di variazione devono **essere emesse**. Nel caso della dichiarazione IVA per il 2024, da presentare – come detto – entro il 30 aprile 2025, si deve avere riguardo alla data in cui il presupposto per la variazione in diminuzione si verifica (c.d. **dies a quo**).

Esso varia a seconda della fattispecie che legittima l'anzidetta variazione ai sensi dell'art. 26 del DPR 633/72.

Tra i casi più ricorrenti vi è l'assoggettamento del cessionario o committente insolvente a una **procedura concorsuale**.

Per le procedure avviate prima del 26 maggio 2021, ci si riferisce al momento in cui si ha certezza dell'infruttuosità della procedura concorsuale (da ultimo, risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. 126/2024), mentre per quelle avviate **dal 26 maggio 2021** compreso è la norma stessa a indicare che la variazione in diminuzione è possibile a partire dalla data in cui il debitore del corrispettivo non pagato "è assoggettato a una procedura concorsuale" (art. 26 comma 3-*bis* del DPR 633/72).

L'art. 26 comma 10-*bis* del DPR 633/72 individua il momento a partire dal quale il debitore si considera assoggettato a una procedura concorsuale. Ad esempio, ci si riferisce alla sentenza dichiarativa di fallimento o alla sentenza di apertura della **liquidazione giudiziale** (per la disciplina ex DLgs. 14/2019).

Nei casi di un sopravvenuto **accordo tra le parti** o di inesattezze della fatturazione, invece, il termine per emettere la nota è sganciato dal termine di presentazione della dichiarazione.

È possibile ricorrere alla nota di variazione in diminuzione, ai sensi dell'art. 26 comma 3 del DPR 633/72, "con riferimento a quelle operazioni per le quali non è ancora decorso il limite temporale di **un anno** dalla **data di emissione** della fattura" (risposta a interpello n. 269/2023).

È essenziale valutare con attenzione i termini sin qui descritti poiché, decorso il termine per emettere la nota, i rimedi per il recupero dell'IVA assolta, da parte del cedente o prestatore, richiedono il rispetto di condizioni

particolarmente stringenti. Il primo istituto cui ricorrere è la **domanda di restituzione** dell'imposta, ai sensi dell'art. 30-ter comma 1 del DPR 633/72, se la mancata emissione della nota di credito nei termini non è dipesa da una colpevole inerzia del soggetto passivo (circ. n. 20/2021 e, da ultimo, risposta a interpello n. 153/2024).

In alternativa, è ammesso il recupero dell'imposta assolta se è spirato il termine per emettere la nota di credito, avvalendosi della **dichiarazione IVA integrativa** "a favore", ma questa può essere presentata solo laddove vi sia "la presenza di errori ed omissioni cui rimediare" (circ. n. 20/2021).

Una volta emessa la nota di variazione in diminuzione (entro il termine della dichiarazione IVA riferita all'anno in cui si è verificato il presupposto), il secondo aspetto da esaminare è il **termine** entro il quale è **possibile detrarre** l'imposta a credito emergente dal documento. Emessa tempestivamente la nota di variazione, "l'imposta detratta confluirà nella relativa **liquidazione periodica** o, al più tardi, nella dichiarazione annuale IVA di riferimento" (circ. n. 20/2021).

Dunque, ponendo il caso di una nota di credito che è stata emessa nel periodo dal 1° gennaio al 30 aprile 2025, il diritto alla detrazione non deve essere esercitato per forza entro il termine della dichiarazione IVA riferita al 2024.

L'esercizio della detrazione può avvenire o nella liquidazione del periodo in cui la nota è stata emessa o, al più tardi, in sede di **dichiarazione IVA** relativa all'**anno di emissione** del documento (ossia la dichiarazione riferita al 2025, entro il 30 aprile 2026).

(MF/ms)