

Entro il 30 aprile l'emissione delle note di credito per il 2025

Necessario individuare il momento in cui si è verificato il presupposto per l'emissione del documento.

Entro il 30 aprile 2026 deve essere presentata la dichiarazione IVA relativa al 2025.

Il termine della dichiarazione annuale rappresenta anche il riferimento per l'**emissione delle 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 quanto concerne l'esercizio del **diritto alla detrazione** dell'imposta "corrispondente alla variazione".

Il comma 1 dell'art. 19 stabilisce che il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui è sorto.

Alla luce del quadro normativo vigente, la circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 1/2018 ha precisato 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. La circ. n. 20/2021 ha ulteriormente indicato che, emessa tempestivamente la nota di variazione, l'imposta detratta "confluirà nella relativa liquidazione periodica o, al più tardi, nella dichiarazione annuale IVA di riferimento".

Dunque, a titolo di esempio, se il presupposto per operare la variazione si è **verificato nel 2025** e la nota di credito viene emessa nel periodo dal 1° gennaio al 30 aprile 2026, il diritto alla detrazione si esercita:

- nella liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota è stata emessa;
- oppure, al più tardi, in sede di dichiarazione relativa all'anno di emissione della nota (ossia la dichiarazione IVA riferita al 2026, entro il 30 aprile 2027).

Il momento in cui il presupposto per la variazione in diminuzione si verifica (c.d. *dies a quo*) varia a seconda della fattispecie che legittima l'anzidetta variazione ex art. 26 del DPR 633/72.

Nel caso delle procedure concorsuali, deve distinguersi tra quelle avviate prima o dopo il 26 maggio 2021, poiché la disciplina è stata modificata dall'art. 18 del DL 73/2021 convertito.

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, risposte a interpello nn. 126/2024 e 276/2025), 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 da cui il debitore si considera assoggettato a una procedura concorsuale. Ad esempio, dalla data della sentenza che dichiara la **liquidazione giudiziale** o dalla data del decreto di ammissione al concordato preventivo.

Altre circostanze nelle quali è opportuno determinare il momento in cui si verifica il presupposto per l'emissione della nota, al fine del calcolo del termine ultimo, corrispondono ai casi in cui l'operazione viene meno (o si riduce l'imponibile), in conseguenza di **dichiarazione di nullità**, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e

simili. Si fa riferimento alla **data della sentenza** con la quale è stato, ad esempio, dichiarato nullo il contratto in sede giudiziale (Cass. n. 2787/2026).

Il termine di presentazione della dichiarazione per il 2025 **non riguarda**, invece, le fattispecie per la quale la variazione è effettuata ai sensi del comma 3 dell'art. 26 in parola. Se la variazione in diminuzione dipende da un sopravvenuto accordo tra le parti o da inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo a operazioni inesistenti, difatti, la nota non può essere emessa decorso il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione.

In alternativa, possibile la domanda di rimborso

Qualora non sia stato possibile emettere nei termini la nota di variazione, al fine del recupero dell'imposta assolta, è possibile ricorrere – a determinate condizioni – a due ulteriori istituti alternativi.

Se è spirato il termine per l'emissione della nota di credito, la presentazione di una dichiarazione IVA integrativa "a favore", ai sensi dell'art. 8 comma 6-*bis* del DPR 322/98, presuppone la "**presenza di errori od omissioni**" cui rimediare (circ. Agenzia delle Entrate n. 20/2021, risposta a interpello n. 58/2026).

La domanda di restituzione dell'imposta all'Erario (art. 30-*ter* del DPR 633/72) è, invece, ammessa a condizione che la mancata emissione della nota di credito nei termini **non** sia dipesa da una "**colpevole inerzia** del soggetto passivo" (circ. n. 20/2021, risposta a interpello n. 58/2026).

Con riguardo a quest'ultimo istituto, è interessante ricordare che, di recente, la Cassazione ha riconosciuto la legittimità della domanda di rimborso, quando il soggetto passivo ha versato l'IVA senza ricevere il pagamento da parte del debitore che è sottoposto a una procedura concorsuale di durata ultradecennale (Cass. n. 4900/2026).

(MF/ms)