STUDIO PIZZANO
COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

NOTE DI VARIAZIONE IVA 2024: SCADENZA 30 APRILE E MODALITÀ DI RECUPERO

Pubblicato il10 Aprile 2025 di Sabatino Pizzano

Il 30 aprile 2025 rappresenta il termine ultimo per emettere le note di variazione in diminuzione relative alle operazioni effettuate nel 2024. Superata questa data, il recupero dell'IVA diventa più complesso e richiede procedure alternative come la dichiarazione integrativa o il rimborso "anomalo". Un'analisi delle tempistiche, dei presupposti normativi e delle opzioni disponibili per i contribuenti.

Dichiarazione IVA e note di variazione: termini interconnessi

La scadenza del 30 aprile 2025 per presentare il modello IVA relativo al 2024 assume particolare rilevanza anche per l'emissione delle note di variazione in diminuzione. Non si tratta di una semplice coincidenza di date, ma di un collegamento normativo ben preciso.

L'art. 26 comma 2 del DPR 633/72, infatti, richiama espressamente l'art. 19 dello stesso decreto per quanto riguarda la detrazione dell'IVA "corrispondente alla variazione". A sua volta, l'art. 19 comma 1 stabilisce che il diritto alla detrazione può essere esercitato **al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui è sorto**.

Questo intreccio normativo determina una regola fondamentale: la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA dell'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione stessa.

Procedure concorsuali: due regimi differenti

Per le note di variazione legate all'insolvenza del cliente, il momento dal quale è possibile procedere cambia in base alla data di avvio della procedura concorsuale.

Per le procedure **avviate prima del 26 maggio 2021**, il presupposto si verifica solo quando si ha certezza dell'infruttuosità della procedura concorsuale, come confermato dalla risposta a interpello n. 126/2024 dell'Agenzia delle Entrate.

La situazione cambia radicalmente per le procedure **avviate dal 26 maggio 2021** in poi. In questi casi, l'art. 26 comma 3-bis del DPR 633/72 consente la variazione in diminuzione già dalla data in cui il debitore "è assoggettato a una procedura concorsuale".

Il legislatore ha anche precisato, nell'art. 26 comma 10-bis, quando un debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale. Per esempio, nel caso del fallimento, il momento coincide con la data della sentenza dichiarativa, mentre per la liquidazione giudiziale ci si riferisce alla sentenza di apertura prevista dal Codice della crisi d'impresa (D.Lgs. 14/2019).

Accordi tra le parti e inesattezze nella fatturazione

Nel caso di accordi sopravvenuti tra le parti o di inesattezze nella fatturazione, la norma segue una logica diversa. L'art. 26 comma 3 del DPR 633/72 consente di emettere la nota di variazione entro un anno dalla data di emissione della fattura originaria.

In queste circostanze, il termine non è legato alla presentazione della dichiarazione IVA, come chiarito dalla risposta a interpello n. 269/2023 dell'Agenzia delle Entrate, che ha confermato la possibilità di ricorrere alla nota di variazione "con riferimento a quelle operazioni per le quali non è ancora decorso il limite temporale di un anno dalla data di emissione della fattura".

Quando si supera il termine: i rimedi possibili

Il mancato rispetto dei termini per l'emissione delle note di variazione non preclude definitivamente la possibilità di recuperare l'IVA versata, ma rende il percorso decisamente più complesso.

Il contribuente può ricorrere a due strade alternative:

- **Domanda di restituzione dell'imposta** ai sensi dell'art. 30-ter comma 1 del DPR 633/72. Questa opzione è percorribile solo quando la mancata emissione della nota nei termini non deriva da una "colpevole inerzia" del soggetto passivo, come specificato dalla circolare n. 20/2021 e confermato dalla recente risposta a interpello n. 153/2024;
- **Dichiarazione IVA integrativa "a favore"**, utilizzabile esclusivamente in presenza di "errori ed omissioni cui rimediare", secondo quanto precisato dalla circolare n. 20/2021. Non si tratta quindi di uno strumento utilizzabile in ogni situazione.

Tempistiche per la detrazione dell'IVA recuperata

Una volta emessa correttamente la nota di variazione entro i termini, emerge la questione del periodo entro il quale esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA a credito.

La circolare n. 20/2021 ha chiarito che "l'imposta detratta confluirà nella relativa liquidazione periodica o, al più tardi, nella dichiarazione annuale IVA di riferimento".

> *Prendiamo un caso pratico: una nota di credito emessa tra il 1° gennaio e il 30 aprile 2025. In questa situazione, il diritto alla detrazione non deve necessariamente essere esercitato entro il termine della dichiarazione IVA 2024 (30 aprile 2025). Il contribuente può inserire l'importo nella liquidazione del periodo in cui ha emesso la nota oppure, in alternativa, nella dichiarazione IVA relativa all'anno 2025, da presentare entro il 30 aprile 2026.*

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA