

## **COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA**

\*\*\* \*\*

### **TERMINE DI EMISSIONE DELLE NOTE DI VARIAZIONE**

**NORMA DI COMPORTAMENTO N. 231 dell'11 settembre 2025**

#### **MASSIMA**

Le note di variazione delle quali all'articolo 26, commi 2 e 3-bis, D.P.R. 633/1972, possono essere emesse a partire dal momento in cui si verificano le sopravvenute situazioni ivi previste che attribuiscono il diritto alla variazione dell'IVA al cedente il bene o al prestatore del servizio, ma non oltre il termine di decadenza per l'attività accertativa riferita all'anno in cui sorge il diritto

#### **MOTIVAZIONE**

L'articolo 26, commi 2<sup>1</sup> e 3-bis<sup>2</sup>, D.P.R. 633/1972, prevede che se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, ovvero in caso di mancato pagamento del corrispettivo a causa di procedure esecutive infruttuose o dell'avvio di procedure concorsuali, il cedente del bene o il prestatore del servizio "ha

---

<sup>1</sup> Letteralmente: "se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25".

<sup>2</sup> Letteralmente: "La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente: a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267; b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose".

*diritto di portare in detrazione l'IVA ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. n. 633/1972 corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25<sup>3</sup>, D.P.R. n. 633/1972".*

A decorrere dalla data in cui si realizza il presupposto previsto dalla norma, il soggetto che ha emesso la fattura ha la facoltà di procedere alla rettifica in diminuzione dell'imposta a suo tempo addebitata in via di rivalsa. Ed è questo il *dies a quo*.

Nell'individuare il *dies ad quem*, non è utile<sup>4</sup> l'inciso contenuto nel secondo comma dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972 secondo il quale il fornitore *"ha diritto di portare in detrazione l'IVA ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. n. 633/1972"*.

Si tratta, infatti, di un richiamo da intendersi in senso tecnico-algebrico, in quanto la variazione in diminuzione dell'imposta non è del tutto assimilabile all'IVA detraibile assoluta sugli acquisti e sulle importazioni<sup>5</sup>. L'imposta indicata nelle note di variazione, infatti, non nasce con l'effettuazione di un'operazione imponibile, bensì con il sopravvenuto verificarsi delle situazioni predeterminate normativamente con l'articolo 26, commi 2 e 3-bis D.P.R. 633/1972.

Difatti, con la variazione ex articolo 26 cit., il soggetto passivo procede a una rettifica in diminuzione dell'imposta addebitata in rivalsa nella originaria fattura, ma non più "dovuta" a seguito dell'avverarsi delle intervenute condizioni previste *ex lege*.

Mentre con la detrazione sostanziale ex articolo 19 cit., il medesimo soggetto recupera soltanto l'IVA addebitatagli in fattura, ossia, quella "dovuta" in relazione a un'operazione soggetta ad IVA.

---

<sup>3</sup> L'articolo 25, D.P.R. 633/1972, stabilisce che il *"contribuente deve annotare in un apposito registro le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17, anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno"*.

<sup>4</sup> Non è condivisibile l'affermazione secondo la quale *"per effetto del combinato disposto dell'articolo 26 e dell'articolo 19 del medesimo decreto, detta procedura deve realizzarsi (e, dunque, la nota di variazione deve essere emessa) entro i termini previsti dal comma 1 del citato articolo 19"* (Circolare 17 gennaio 2018, n. 1/E).

<sup>5</sup> L'Agenzia delle Entrate, ritenendo che il presupposto per operare la variazione in diminuzione sia assimilabile al momento in cui l'IVA è esigibile, con la Circolare n. 1/E/2018, ha ritenuto: *"Per quanto riguarda la procedura di variazione da attivare ai sensi del comma 2 dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, per effetto del combinato disposto dell'articolo 26 e dell'articolo 19 del medesimo decreto, detta procedura deve realizzarsi (e, dunque, la nota di variazione deve essere emessa) entro i termini previsti dal comma 1 del citato articolo 19. In particolare, tenendo conto della nuova formulazione dell'articolo 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione"*. Occorre osservare, tuttavia, che il momento in cui si verifica *"il presupposto per operare la variazione in diminuzione"* non coincide con il *"momento in cui l'imposta diviene esigibile"*. Un conto, infatti, è l'attribuzione al contribuente della facoltà di recuperare l'IVA, tutt'altro conto è il diritto dell'Erario di acquisire l'imposta.

Da ciò si intuisce che i due diritti, alla variazione in diminuzione dell'IVA applicata sulle fatture emesse e alla detrazione dell'IVA applicata sulle fatture ricevute, non sono assimilabili tenuto conto che in un caso (variazione) si tratta di un'IVA *non più dovuta*, nell'altro (detrazione) di un'IVA *dovuta*.

Questa sostanziale differenza si riflette anche in ambito normativo.

La Direttiva IVA regola le modalità di esercizio del diritto alla detrazione (articoli 178-183), mentre lascia agli Stati UE la facoltà di stabilire le condizioni per la rettifica della base imponibile (articolo 90), con l'unico limite rappresentato dai principi generali dell'ordinamento unionale.

Pertanto, in una prospettiva unionalmente orientata, l'inciso dell'articolo 26, comma 2 (*"il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25"*) non può essere considerato quale riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA *dovuta* bensì va inteso come riconoscimento del diritto alla variazione in diminuzione dell'IVA *non più dovuta*.

In coerenza a tale lettura sistematica, stante la non assimilabilità strutturale dei due istituti (variazione dell'IVA già applicata e detrazione dell'IVA applicata in origine), non appare trasponibile al diritto di variazione il termine di decadenza previsto per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA applicata dal fornitore e dal prestatore.

D'altronde, sin dalla formulazione originale dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972, il legislatore non ha inteso riferirsi al termine contenuto nell'articolo 19, D.P.R. 633/1972, originariamente assente.

Inoltre, quale alternativa all'annotazione della nota di variazione nel registro degli acquisti, di fatto inapplicata, il cedente del bene o il prestatore del servizio può effettuare la variazione in diminuzione mediante annotazione in rettifica sui registri delle fatture emesse o sul registro dei corrispettivi, ai sensi dell'articolo 26, comma 8<sup>6</sup>, D.P.R. 633/1972. Se il rinvio all'articolo 19, D.P.R. 633/1972 comportasse il riferirsi al termine ivi indicato, chi, anziché detrarre l'IVA sul registro di quelle passive, operi una variazione in diminuzione sulle operazioni attive applicando il comma 8, perderebbe il riferimento a quel termine.

Da quanto precede si ritiene che, per l'individuazione del *dies ad quem*, occorre fare riferimento ai principi generali evidenziando, a riguardo, che l'imposizione di un termine di decadenza, peraltro ingiustificatamente variabile a seconda del momento in cui si verifica il fatto costitutivo<sup>7</sup>, deve rispettare i principi di neutralità ed effettività.

---

<sup>6</sup> Letteralmente: *"Le variazioni di cui ai commi 2, 3, 3-bis e 5 e quelle per errori di registrazione di cui al comma 7 possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli articoli 23 e 24 e sul registro di cui all'articolo 25"*.

<sup>7</sup> Da 4 a 16 mesi.

In quest'ottica, la Corte di Giustizia ha chiarito che viola il principio di effettività un termine di decadenza che rende *"praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione"*. Aggiungendo, altresì, che è contrario alla Direttiva IVA sanzionare un'inosservanza degli obblighi derivanti dalle formalità introdotte dalla normativa nazionale con un diniego del diritto alla detrazione<sup>8</sup>.

Il principio di effettività (inteso come effetto utile) viene spesso utilizzato dai giudici europei per garantire, in tempi ragionevoli, la piena efficacia del diritto al recupero dell'IVA non dovuta.

In particolare, come precisato dai giudici europei, i legislatori nazionali devono *"contemplare, nel rispettivo ordinamento giuridico interno, la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede"*.

Pertanto, qualora il recupero dell'IVA risulti impossibile o eccessivamente difficile, i principi di neutralità dell'IVA e di effettività impongono allo Stato UE di prevedere *"strumenti necessari"* al fine di consentire al fornitore o al cliente di recuperare, con modalità semplici e veloci, l'IVA indebitamente fatturata<sup>9</sup>.

Tenendo a mente le indicazioni della Corte di Giustizia, va sottolineato che il differimento temporale del momento di emissione delle note di variazione, rispetto al momento in cui è sorto il diritto, non comporta per l'erario alcun pericolo per la riscossione, mentre l'imposizione di un termine breve, decorso il quale il soggetto non è più legittimato al recupero dell'imposta, avrebbe l'effetto di far gravare il tributo sul soggetto passivo.

A riguardo, è utile richiamare l'articolo 273 della Direttiva IVA il quale consente agli Stati membri di stabilire *"altri obblighi"* ritenuti necessari per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e per evitare le evasioni. Tuttavia, come più volte ribadito dai giudici europei, detti obblighi non devono eccedere quanto è necessario per conseguire tali obiettivi e, pertanto, non possono rimettere sistematicamente in discussione il diritto al recupero dell'IVA che tutela la neutralità dell'IVA stessa<sup>10</sup>.

Nel caso delle note di variazione emesse a norma dei commi 2 e 3-bis, articolo 26, D.P.R. 633/1972, i fatti che determinano il diritto alla rettifica possono risultare di difficile individuazione sia sotto il profilo temporale, che sotto quello della concreta conoscibilità, come nel caso di sentenze dichiarative dello stato di insolvenza del cliente.

Da ultimo, occorre osservare che l'esigenza di garantire certezza e stabilità nei rapporti giuridici tra contribuenti e amministrazione finanziaria induce a concludere che la facoltà di variazione non possa, comunque, essere esercitata oltre il termine per

---

<sup>8</sup> Corte di Giustizia europea, Causa C-95/07, Ecotrade Spa/ Agenzia delle Entrate.

<sup>9</sup> Corte di Giustizia europea, Causa C-640/23, Greentech SA; Causa C-246/16, Di Maura.

<sup>10</sup> CGUE, causa C-8/17 Biosafe - Indústria de Reciclagens, punto 37 e C-533/16, Volkswagen, punto 48 nonché la giurisprudenza ivi citata.

l'accertamento disposto dall'articolo 57, D.P.R. 633/1972, eventualmente prorogato in caso di dichiarazione integrativa.