

CIRCOLARE N. 83/2025 DEL 16 DICEMBRE 2025

OGGETTO

NOTE DI VARIAZIONE IVA

RIFERIMENTI NORMATIVI

Art. 19, 21, 25, 23 26, D.P.R. 26.10.1972 N. 633, Art. 1, commi 126 -127 L.28.12.2015 N. 208 (Legge di Stabilità 2016), Art. 1, comma 567 L. 11.12.2016, n. 232 (Legge di bilancio 2017), Art. 2 del DL 24.4.2017 n. 50 convertito in L. 21 giugno 2017, n. 96, CIRCOLARE AE 1/E/2018 del 17.01.2018, Art. 18 del DL 25.5.2021 n. 73, c.d. DL "Sostegni-bis" (conv. L. 23.7.2021 n. 106), CIRCOLARE AE 20/E/2021 del 29.12.2021

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

DIRITTO TRIBUTARIO

IVA

NOTE DI VARIAZIONE

CODICE CLASSIFICAZIONE

20

020

026

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE N. 53/2023 - NOTE DI VARIAZIONE IVA (Variazione dell'imponibile o dell'imposta)

CIRCOLARE N. 51/2024 - NOTE DI VARIAZIONE IVA (Variazione dell'imponibile o dell'imposta)

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Adriana ADRIANI

BRIEFING

In via generale, tutte le operazioni rilevanti ai fini IVA devono essere documentate attraverso l'emissione della fattura. A fianco a tale obbligo è riconosciuta la possibilità di rettifica, da parte del cedente/prestatore, delle operazioni, una volta che la fattura sia stata annotata nel registro delle fatture emesse, attraverso l'emissione di una nota di variazione in diminuzione o in aumento dell'imponibile e dell'imposta.

L'emissione di note di variazione IVA in diminuzione (c.d. note di credito), dell'imponibile e/o dell'imposta, è disciplinata dall'art. 26 co. 2 ss. del DPR 633/72. A differenza delle note di variazione in aumento, la cui emissione costituisce un obbligo per il cedente o prestatore, le note in diminuzione sono emesse su base facoltativa.

Di seguito viene riepilogata sinteticamente la disciplina delle note di variazione.







NOTE DI VARIAZIONE IN DIMINUZIONE (C.D. NOTE CREDITO)

La normativa generale delle note di variazione (in aumento o in diminuzione) è riferita alle ipotesi in cui durante la normale vita aziendale si verificano casi in cui si rende necessario rettificare una fattura già emessa. Tale correzione può essere effettuata, alternativamente, attraverso l'emissione di una nota di debito o di credito, a seconda che la rettifica comporti l'aumento o la diminuzione dell'imponibile.

A differenza delle note di variazione in aumento, la cui emissione costituisce un obbligo per il cedente o prestatore, le note in diminuzione sono emesse su base facoltativa dal fornitore, atteso che la mancata emissione del documento non comporta in alcun modo danno per l'erario. Tuttavia, si rammenta che seppure la nota in diminuzione sia facoltativa, essa è necessaria per detrarre l'imposta.

Per quanto attiene più specificatamente l'emissione di note di variazione IVA in diminuzione (c.d. note di credito), dell'imponibile e/o dell'imposta, la disciplina è dettata dall'art. 26 co. 2 e ss. del DPR 633/72.

In generale, le fattispecie che consentono l'emissione delle note di variazione in diminuzione sono:

-  dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili (art. 26 co. 2 del DPR 633/72);
-  applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente (art. 26 co. 2 del DPR 633/72);
-  rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo a operazioni inesistenti (art. 26 co. 3 del DPR 633/72);
-  mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente, 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 o dalla data di pubblicazione nel Registro delle imprese di un piano attestato (art. 26 co. 3-bis lett. a) del DPR 633/72), con riferimento alle procedure concorsuali avviate successivamente al 26.5.2021 (art. 18 del DL 73/2021);
-  mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose (art. 26 co. 3-bis lett. b) del DPR 633/72);
-  risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento di una delle due parti; tipicamente, il mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente (art. 26 co. 9 del DPR 633/72).

NOTE DI CREDITO ENTRO IL TERMINE DI UN ANNO

Secondo quanto previsto dall'art. 26 co. 3 del DPR 633/72, la nota di credito deve essere emessa entro il termine di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione originaria qualora la variazione dell'imponibile o dell'imposta si verifichi:

- * A seguito del sopravvenuto accordo tra le parti;
- * Nell'ipotesi di errori nella fatturazione (compresi errori materiali o di calcolo).

Rientrano in questo ambito anche sconti e abbuoni, nel caso in cui la riduzione del corrispettivo sia frutto di un sopravvenuto accordo tra le parti (ris. Agenzia delle Entrate 17.2.2009 n. 42).

Secondo quanto indicato nella ris. Agenzia delle Entrate 25.11.2005 n. 166, il termine di un anno deve essere rispettato anche nel caso di differenze inventariali rilevate dal depositante presso i locali del depositario.

NOTE DI CREDITO SENZA LIMITI TEMPORALI

L'emissione della nota di credito non è vincolata al rispetto del termine annuale nel caso di:

- * Dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili;
- * Abbuoni o sconti previsti contrattualmente, inclusi gli abbuoni concessi al consumatore finale tramite "buoni-sconto" (ris. Agenzia delle Entrate 10.4.2008 n. 147), purché non dipendenti da un sopravvenuto accordo tra le parti;
- * Mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente, per assoggettamento a procedure concorsuali (o assimilate) o a causa di procedure esecutive rimaste infruttuose.

La variazione in diminuzione senza limiti di tempo può essere effettuata, altresì:

- * In presenza di una clausola risolutiva parziale contenuta in un contratto di compravendita (ris. Agenzia delle Entrate 31.3.2009 n. 85);
- * Nel caso in cui una disposizione di un decreto legge non convertito abbia previsto una maggiore aliquota IVA (ris. Agenzia delle Entrate 21.5.2007 n. 106).

Per maggiore chiarezza, si riepilogano, di seguito, in forma tabellare i termini previsti per l'emissione della nota di credito.

TERMINI DI EMISSIONE DELLE NOTE DI CREDITO

SENZA LIMITI TEMPORALI	ENTRO IL TERMINE DI UN ANNO DALL'EFFETUAZIONE DELL'OPERAZIONE
Nullità, Annullamento, Revoca, Risoluzione, Rescissione E Simili	Accordo sopravvenuto tra le parti
Abbuoni o sconti contrattuali	
Procedure Concorsuali	Inesattezze nella fatturazione, errori materiale o di calcolo
Procedure Esecutive Rimaste Infruttuose	

MODALITÀ DI EMISSIONE DELLA NOTA DI CREDITO

Per effettuare la variazione in diminuzione, è emesso un documento di carattere analogo alla fattura, contenente la dizione "nota di credito" o simile, l'indicazione dell'ammontare della variazione dell'imponibile e/o della relativa imposta (con applicazione della stessa aliquota dell'operazione originaria) e gli estremi della fattura rettificata. È possibile l'emissione del documento rettificativo in forma semplificata (art. 21-bis del DPR 633/72), indipendentemente dal relativo importo (circ. 18/E/2014, § 4).

La variazione in diminuzione comporta, per il cedente o prestatore, il diritto a portare in detrazione l'imposta corrispondente

-  Registrando la nota di variazione nel registro degli acquisti (art. 26 co. 2 del DPR 633/72);

- ✎ Oppure mediante apposita annotazione in rettifica, con segno negativo, nel registro nel quale è stata annotata l'operazione originaria (registro delle vendite o registro dei corrispettivi, a seconda dei casi) ai sensi dell'art. 26 co. 8 del DPR 633/72; cfr. C.M. 9.8.75 n. 27, C.M. 23.2.94 n. 13, § 10.3.

Con l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica, anche le note di credito devono essere predisposte in formato XML e trasmesse al Sistema di Interscambio (SdI). A tale proposito, il provv. Agenzia delle Entrate n. 89757/2018 (§ 6), ora sostituito dal provv. 433608/2022, stabilisce che: stabilisce che:

- ❖ non è gestita dal SdI la richiesta di emissione della nota di variazione avanzata dal cessionario o committente nei confronti del cedente o prestatore;
- ❖ qualora il cedente o prestatore abbia registrato una fattura elettronica scartata dal SdI, l'eventuale variazione contabile valida ai soli fini interni non richiede la trasmissione di una nota al SdI.

Ai fini della compilazione del file XML, è adottato il codice "TD04" per le note di credito e il codice "TD08" per le note di credito semplificate.

Inoltre, è richiesta l'indicazione degli estremi della fattura precedentemente emessa ed inviata da rettificare nel campo 2.1.6 nel caso di "TD04" e nel blocco 2.1.2 nel caso di "TD08" (Guida alla compilazione delle fatture elettroniche Agenzia delle Entrate).

ESERCIZIO ALLA DETRAZIONE DELL'IVA

In caso di emissione di una nota di credito è riconosciuto al cedente del bene o prestatore del servizio il diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25 del DPR 633/72.

Le previsioni temporali di cui si è detto nei paragrafi precedenti, però, riguardano il termine entro il quale si deve manifestare il presupposto che giustifica l'emissione per la nota di variazione; una volta, invece, che questo si realizza, la detrazione dell'imposta deve essere computata nel rispetto dell'articolo 19 D.P.R. 633/1972, vale a dire entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione.

Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, rileva anche il momento di emissione della nota di variazione, che rappresenta il presupposto formale necessario per l'esercizio concreto del diritto (circ. 20/E/2021).

Il superamento del limite temporale previsto dal legislatore per l'esercizio del diritto alla detrazione non implica, in via generale, che il recupero dell'imposta non detratta possa avvenire alternativamente:

- ✎ presentando, in una fase successiva, la dichiarazione integrativa a favore di cui all'art. 8, comma 6-bis del D.P.R. n. 322/1998, laddove non si riscontri la presenza di errori ed omissioni cui rimediare (circ. 20/E/2021 e risposta a interpello 663/E/2021).
- ✎ presentando un'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972.

Tuttavia, trattandosi di una norma residuale ed eccezionale, l'art. 30-ter trova applicazione ogni qual volta sussistano condizioni oggettive che non consentono di esperire il rimedio di ordine generale (nel caso di specie, l'emissione di una nota di variazione in diminuzione). Deve ritenersi, quindi, che tale istituto non possa essere utilizzato 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.

PROCEDURE CONCORDSUALI, ASSIMILATE ED ESECUTIVE

Come anticipato, l'art. 18 del DL 25.5.2021 n. 73, c.d. DL "Sostegni-bis" (conv. L. 23.7.2021 n. 106), in vigore dal 26.5.2021, ha modificato l'art. 26 del DPR 633/72 in materia di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'IVA. Le modifiche, aventi ad oggetto i nuovi termini di emissione della variazione IVA e l'esonero dell'obbligo di registrazione si applicano alle "procedure concorsuali avviate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto", ossia il 26.5.2021

PROCEDURE CONCORDSUALI AVVIATE DOPO IL 26.5.2021

In caso di mancato pagamento, anche parziale, del corrispettivo, da parte del cessionario o committente, il cedente o prestatore può emettere la nota di variazione *"a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale"* (art. 26 co. 3-bis lett. a) del DPR 633/72), applicabile alle procedure concorsuali avviate successivamente al 26.5.2021; la circ. 20/E/2021 si riferisce alle procedure avviate dal 26.5.2021).

Nello specifico (art. 26 co. 10-bis del DPR 633/72), il debitore si considera assoggettato alla procedura concorsuale a decorrere, rispettivamente, dalla data:

- della sentenza dichiarativa di apertura della liquidazione giudiziale (fallimento, per le procedure aperte prima del 15.7.2022);
- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

L'emissione della nota di variazione in diminuzione, a decorrere dalla data di cui sopra, non è preclusa al cedente o prestatore (creditore) che non abbia effettuato l'insinuazione al passivo del credito corrispondente (circ. 20/E/2021).

Qualora il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, successivamente alla data di avvio della procedura concorsuale, il cedente o prestatore deve effettuare una variazione in aumento (art. 26 co. 5-bis del DPR 633/72).

Di riflesso, il cessionario o committente, previa registrazione del documento di addebito, ha il diritto di portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19 del DPR 633/72, l'IVA corrispondente alla variazione in aumento.

PROCEDURE CONCORDSUALI AVVIATE SINO AL 26.5.2021

Per le procedure concorsuali avviate sino al 26.5.2021, in caso di mancato pagamento, anche parziale, del corrispettivo, da parte del cessionario o committente, secondo la prassi amministrativa il cedente o prestatore può emettere la nota di variazione in diminuzione:

- 📄 per il fallimento, in presenza di piano di riparto, in seguito alla pubblicazione del decreto con il quale il giudice delegato stabilisce tale piano (ris. 120/E/2009) o, più prudentemente, decorso il termine per le osservazioni al piano di riparto (C.M. 77/E/2000 e risposta a interpello 328/E/2019);
- 📄 per il fallimento, in assenza del piano di riparto, alla scadenza del termine per il reclamo ovvero il decreto di chiusura della procedura (ris. 155/E/2001 e ris. 195/E/2008);
- 📄 per il concordato preventivo liquidatorio o con continuità aziendale (art. 186-bis del RD 267/42), con la definitività della sentenza di omologazione e al rispetto da parte del debitore concordatario degli obblighi ivi assunti (C.M. 77/E/2000, circ. 8/E/2017, §

13.2, risposta a interpello 801/E/2021; in altri termini, rileva il compimento del piano di riparto (risposta a interpello 113/E/2018);

- per la liquidazione coatta amministrativa, con il decorso dei termini per l'approvazione del piano di riparto (C.M. 77/E/2000).

Il tenore letterale dell'art. 26 co. 2 del DPR 633/72, ai fini dell'emissione della nota di credito, richiede infatti che la procedura concorsuale si sia rivelata "*infruttuosa*", non potendosi ritenere sufficiente "*la mera pendenza della procedura*" (ris. 195/E/2008).

PROCEDURE ASSIMILATE

Per le procedure c.d. "assimilate" alle procedure concorsuali, la nota di credito, a fronte del mancato pagamento (anche parziale) del corrispettivo da parte del cessionario o committente, può essere emessa a partire dalla data:

- del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti;
- di pubblicazione nel Registro delle imprese di un piano attestato di risanamento.

Per queste due procedure, dunque, la nota di credito può essere emessa già a decorrere dal momento in cui viene rilevata la perdita su crediti ai fini delle imposte sui redditi (circ. 31/E/2014).

Non sono, invece, previste modalità per l'emissione della nota di variazione IVA in diminuzione per le procedure di risoluzione della crisi d'impresa di cui alla L. 3/2012, vale a dire l'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento e il procedimento di liquidazione del patrimonio del debitore.

PROCEDURE ESECUTIVE INDIVIDUALI

Secondo quanto disposto dall'art. 26 co. 2 e 12 del DPR 633/72, il cedente o prestatore, a fronte del mancato pagamento del corrispettivo, può altresì emettere nota di variazione in diminuzione in presenza di una procedura esecutiva rivelatasi infruttuosa. Ai fini in esame, per procedura esecutiva "infruttuosa" si intende in ogni caso:

- * il verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario attestante l'assenza di beni o crediti del debitore da pignorare (ovvero l'impossibilità di accedere al domicilio del debitore o, ancora, la sua irreperibilità);
- * l'asta per la vendita del bene pignorato deserta per tre volte, cosicché il creditore decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

Di seguito, si propone una tabella riepilogativa dei termini da rispettare per l'emissione della nota di credito in caso di procedure concorsuali.

EMISSIONE NOTA DI CREDITO IN CASO DI PROCEDURE CONCORSALE		
PROCEDURA	VECCHIA DISCIPLINA (Procedure avviate sino al 26.5.2021)	NUOVA DISCIPLINA (Procedure avviate dopo il 26.5.2021)
LIQUIDAZIONE GIUDIZIALE (EX FALLIMENTO)	Scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto. Qualora non vi sia stato il piano di riparto, la nota di credito può essere emessa alla scadenza del termine per il reclamo avverso il decreto di chiusura della liquidazione giudiziale	Sentenza dichiarativa del fallimento

	(fallimento, per le procedure aperte prima del 15.7.2022).	
CONCORDATO PREVENTIVO	Definitività della sentenza di omologazione, e successivo adempimento degli obblighi che il debitore concordatario ha assunto in sede di concordato.	Decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo
LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA	Approvazione del piano di riparto, decorsi i termini per le opposizioni.	Provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa
AMMINISTRAZIONE STRAORDINARIA	Momento in cui si ha la definitività del piano di riparto finale, a seguito della scadenza del termine per l'opposizione dei creditori, da cui risulta l'infruttuosità della procedura	Decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi
ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE DEI DEBITI	Alla data di omologazione dell'accordo (circolare agenzia delle entrate n.31/e del 30.12.2004).	Alla data di omologazione dell'accordo (circolare agenzia delle entrate n.31/e del 30.12.2004).
PIANO ATTESTATO DI RISANAMENTO (ART. 67, COMMA 3, LETT. D), L.F.)	Alla data di iscrizione nel registro delle imprese del piano attestato (circolare agenzia delle entrate n.31/e del 30.12.2004)	Alla data di iscrizione nel registro delle imprese del piano attestato (circolare agenzia delle entrate n.31/e del 30.12.2004)
COMPOSIZIONE NEGOZIATA CRISI D'IMPRESA (D.LGS. N. 14/2019)	Contratto idoneo a assicurare la continuità aziendale (art. 23, comma 1, lett. A)	Data pubblicazione nel registro imprese del contratto
	Accordo da cui risulta che il piano di risanamento è coerente con la regolazione della crisi / insolvenza (art. 23, comma 1, lett. C)	Data pubblicazione nel registro imprese dell'accordo
	Domanda omologazione accordo di ristrutturazione debiti (art. 23, comma 2, lett. B)	Data pubblicazione nel registro imprese della domanda di omologazione dell'accordo

NOTE DI CREDITO DI SOLA IVA

Seppur non prevista normativamente, la variazione della sola imposta è stata ammessa dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate, ad esempio in relazione all'agevolazione prima casa (cfr. circ. 4/E/2015, § 3.1.2, R.M. 187/E/2000 e C.M. 1/E/94).

È stato, quindi, precisato che le note di variazione in diminuzione per la sola imposta sono consentite solamente "laddove si configuri una errata applicazione dell'aliquota" (risposte Agenzia delle Entrate a Telefisco 15.6.2022).

NOTE DI VARIAZIONE IN AUMENTO (C.D. NOTE DEBITO)

L'emissione di una nota di variazione IVA in aumento (c.d. nota di debito o fattura integrativa) è disciplinata dall'art. 26 co. 1 del DPR 633/72. È fatto obbligo per il cedente o prestatore di emettere nota in aumento ogni qual volta, successivamente all'emissione o alla registrazione della fattura, l'ammontare imponibile di un'operazione o quello dell'imposta aumenta per qualsiasi motivo.

La nota di variazione in aumento deve essere emessa, in via obbligatoria, a prescindere:

- ♦ Dal motivo della variazione;
- ♦ Dal periodo di tempo trascorso dall'emissione o registrazione della fattura originaria.

Nello specifico, secondo quanto indicato dall'Amministrazione finanziaria in risalenti documenti di prassi, sussiste l'obbligo di emettere nota di debito nell'ipotesi di:

- ⇒ adozione di un'aliquota inferiore a quella prevista dalla legge oppure individuata a seguito di un chiarimento della prassi amministrativa (R.M. 11.3.76 n. 502716; R.M. 23.12.75 n. 503576);
- ⇒ venir meno delle condizioni che legittimano l'applicazione di uno sconto (R.M. 30.6.75 n. 501171);
- ⇒ revoca di uno sconto concesso in precedenza o variazione nella quantità dei beni ceduti (R.M. 42/E/98).

MODALITÀ DI EMISSIONE DELLA NOTA DI DEBITO

La nota di variazione in aumento è emessa osservando le disposizioni di cui all'art. 21 del DPR 633/72. In sostanza, il documento deve contenere tutti i dati richiesti per l'emissione di una fattura. È ammessa anche l'emissione secondo la modalità semplificata di cui all'art. 21-bis del DPR 633/72.

La fattura integrativa emessa deve essere numerata progressivamente (seguendo, ad esempio, il numero delle fatture di vendita). Quindi, deve essere annotata nel registro delle vendite di cui all'art. 23 del DPR 633/72.

Il cessionario o committente, che riceve il documento, è tenuto a effettuare la registrazione nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del DPR 633/72, secondo le modalità previste per le fatture d'acquisto ordinarie.

Con l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica, anche le note di debito devono essere predisposte in formato XML e trasmesse al Sistema di Interscambio (SdI). A tale proposito, il provv. Agenzia delle Entrate n. 89757/2018 (§ 6) stabilisce che:

- ❖ non è gestita dal SdI la richiesta di emissione della nota di variazione avanzata dal cessionario o committente nei confronti del cedente o prestatore;
- ❖ qualora il cedente o prestatore abbia registrato contabilmente una fattura elettronica successivamente scartata dal SdI, l'eventuale variazione contabile valida ai soli fini interni non richiede la trasmissione di una nota al SdI.

Ai fini della compilazione del file XML, è adottato il codice "TD05" per le note di debito e il codice "TD09" per le note di debito semplificate.

Inoltre, è richiesta l'indicazione degli estremi della fattura precedentemente emessa ed inviata da rettificare nel campo 2.1.6 nel caso di "TD05" e nel blocco 2.1.2 nel caso di "TD09" (Guida alla compilazione delle fatture elettroniche Agenzia delle Entrate).

ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE DEL CESSIONARIO

In caso di emissione, il dies a quo per l'esercizio del diritto alla detrazione IVA ex art. 19 co. 1 del DPR 633/72, in capo al cessionario o committente, si determina in base al momento di emissione del documento da parte del cedente, restando ininfluenza la circostanza che la regolarizzazione delle operazioni sia avvenuta oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di effettuazione (risposta a interpello 531/E/2020).

NOTE DI DEBITO DI SOLA IVA

La variazione della sola imposta è ammessa dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate (circ. 4/E/2015, § 3.1.2; ris. 187/E/2000; C.M. 1/E/94), la quale afferma che è sempre possibile operare una variazione (in aumento o in diminuzione) dell'imposta, ai sensi dell'art. 26 del DPR 633/72, senza alcun limite temporale rispetto al momento di effettuazione dell'operazione.

A livello operativo, in un caso di variazione di sola IVA in relazione ad una fattura inviata tramite SdI, per cui l'operatore è tenuto ad emettere una nota che riporti l'ammontare dell'IVA originariamente non addebitata, l'Agenzia delle Entrate ha suggerito l'uso della "Fattura Semplificata" (FAQ 27.11.2018 n. 27).

NOTE DI VARIAZIONE E IMPOSTA DI BOLLO

Ai sensi dell'art. 13 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 642/72 costituiscono atti soggetti ad imposta di bollo, oltre alle fatture, anche le "note, conti e simili documenti (...) recanti addebitamenti o accreditamenti, anche non sottoscritti, ma spediti o consegnati pure tramite terzi". Di conseguenza, si ritengono ricomprese anche le note di variazione.

L'art. 6 della stessa Tariffa, disciplinando l'alternatività tra imposta di bollo ed IVA, stabilisce che sono esenti da bollo le fatture e gli "altri documenti di cui agli artt. 13 e 14 della tariffa riguardanti il pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad IVA".

Per cui, combinando il disposto degli artt. 6 e 13 citati, ne discende che le note di credito risultano esenti da imposta di bollo laddove relative al pagamento di corrispettivi di "operazioni assoggettate ad IVA" (nella nozione prevista dal DPR 642/72 in materia di imposta di bollo).

Anche per le note di debito, sempre in virtù del principio di alternatività tra bollo e IVA di cui all'art. 6 del DPR 642/72, sono esentate, in termini generali, dall'imposta di bollo relative a corrispettivi riferiti ad operazioni assoggettate ad IVA.

Tuttavia, ove dovuta, l'imposta di bollo relativa alle note di variazione emesse in formato elettronico è versata secondo le modalità di cui all'art. 6 co. 2 del DM 17.6.2014, modificato dal DM 28.12.2018.

COORDINAMENTO CON LO STUDIO

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI*Dottori Commercialisti Associati -*
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)
dott.ssa Adriana ADRIANI