

Diritto detrazione Iva: le regole per l'emissione della nota di accredito

Il diritto alla detrazione dell'Iva è subordinato all'esistenza di un duplice requisito: **l'avvenuta esigibilità dell'imposta** (presupposto sostanziale) e il possesso di una valida **fattura di acquisto** (presupposto formale).

L'esercizio del diritto può avvenire entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i citati presupposti e con riferimento allo stesso periodo d'imposta (art. 19 comma 1 del Dpr 633/72).

Ciò significa, ad esempio, che è ancora possibile detrarre l'imposta relativa a una fattura di acquisto **ricevuta nel 2021** (e relativa a tale anno), non annotata tempestivamente nel registro degli acquisti.

Come chiarito nella circ. Agenzia delle Entrate n. 1/2018, nel caso appena descritto, il diritto alla detrazione può quindi essere esercitato presentando una dichiarazione Iva integrativa **"a favore"**, il cui istituto è disciplinato dall'art. 8 comma 6-*bis* del Dpr 322/98.

Un ulteriore profilo connesso al recupero dell'Iva, decorso il termine di presentazione della dichiarazione annuale, concerne l'emissione delle **note di variazione** in diminuzione ex art. 26 comma 2 ss. del Dpr 633/72. La variazione in diminuzione può essere operata solo a fronte di una fattura emessa e regolarmente registrata ed è circoscritta a specifiche situazioni. Inoltre, non è ammessa *sine die*, ma sconta precisi limiti temporali (risposta a interpello n. 832/2021).

Sul tema, si è espressa la circ. dell'Agenzia n. 20/2021 (e, poi, la circ. n. 5/2022) precisando che:

- l'emissione della nota deve avvenire entro il termine **ordinario** di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione;
- il termine entro cui esercitare il **diritto** alla detrazione è da individuarsi nella data della liquidazione periodica Iva relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa o, al più tardi, nella dichiarazione annuale Iva riferita all'anno di emissione del documento.

A livello sistematico, la nota di credito è lo **strumento principale** (e generale) per porre rimedio agli errori compiuti in sede di fatturazione (risposte a interpello nn. 592/2020 e 762/2021). Può però accadere che il cedente o prestatore, a fronte di una precedente fattura per un'operazione imponibile, non riesca a emettere tempestivamente il documento rettificativo ex art. 26 comma 2 ss. del Dpr 633/72, mettendo "a rischio" la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione.

Emblematico è il caso esaminato nella risposta a interpello n. 388, pubblicata il 26 luglio dall'Agenzia delle Entrate.

In tale contesto, il fornitore aveva erroneamente applicato una maggiore Iva per un'errata qualificazione di parte dell'operazione. Il cedente aveva applicato il regime di "aliquota zero" (esenzione con diritto alla detrazione dell'imposta "a monte") per gli ecotomografi, come previsto, all'epoca, dall'art. 124 del Dl 34/2020, escludendo invece dal beneficio i **beni accessori** (es. pedaliera, licenze, software applicativo e sonde ecografiche), usati per operare a distanza nell'ottica di evitare il contatto con l'ecografo e minimizzare il rischio di infezioni.

Tali beni rispondevano alla *ratio* dell'agevolazione (il contrasto al Covid-19) e integravano i requisiti del nesso di **accessorietà**, come delineati dalla Corte Ue (tra le molte, causa C-463/16). Difatti, un'operazione è considerata accessoria a un'operazione principale "quando costituisce per

la clientela non già un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore”.

La maggiore imposta erroneamente applicata non era stata rettificata mediante la nota di variazione in diminuzione, non essendo stato rispettato il termine di **un anno** dall’effettuazione dell’operazione, come previsto dall’art. 26 comma 3 del Dpr 633/72, nel caso di “inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all’applicazione dell’art. 21 comma 7 del Dpr 633/72”. Il superamento del limite temporale previsto dal legislatore per l’emissione della nota (ovvero di quello 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 seguente, una dichiarazione Iva integrativa “a favore”, contenente la riduzione non operata dell’imposta, ovvero un’istanza di restituzione del tributo ex art. 30-ter del Dpr 633/72 (circolare n. 20/2021).

L’Agenzia ha, dunque, individuato le **condizioni** per il **recupero** dell’imposta mediante gli istituti c.d. “alternativi” alle note di variazione. Per quanto concerne il rimborso ex art. 30-ter del Dpr 633/72, si ribadisce che è possibile ricorrervi qualora sussistano condizioni oggettive che non consentono di emettere la nota di variazione. Viceversa, non ci si può avvalere dell’istituto qualora il termine per l’esercizio della detrazione sia decorso per “colpevole” inerzia del soggetto passivo. Invece, in merito alla **dichiarazione Iva integrativa “a favore”**, l’Agenzia ne esclude la presentazione nell’ipotesi in cui il termine per l’emissione della nota di variazione sia spirato, laddove non si riscontri la presenza di errori e omissioni cui rimediare (circ. n. 20/2021).

(MF/ms)