

Termini per emissione note variazione riferite al 2021

Entro il **2 maggio 2022** dovrà essere presentata la dichiarazione Iva relativa al 2021.

Il **termine** del 30 aprile, ordinariamente previsto dall'art. 8 comma 1 del Dpr 322/98, è infatti differito al primo giorno feriale successivo ex art. 7 comma 1 lett. h) del Dl 70/2011.

Detto termine rappresenta altresì il limite temporale per l'esercizio del **diritto alla detrazione** dell'imposta assolta nell'anno, posto che, ai sensi dell'art. 19 comma 1 del Dpr 633/72, esso è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto è sorto.

Come chiarito nella circ. Agenzia delle Entrate n. 1/2018, tale anno è da individuarsi sulla base del momento in cui si è verificato il duplice presupposto:

- dell'**esigibilità** dell'imposta;
- del **possesso** della fattura di acquisto da parte del cessionario o committente.

Ne discende che, per gli acquisti di beni e/o servizi il cui diritto è sorto nell'anno 2021 (e il documento ricevuto entro la fine di tale anno), la detrazione potrà essere operata con la dichiarazione Iva riferita al 2021, cioè entro il 2 maggio 2022.

Chi non dovesse esercitare il diritto alla detrazione nel termine anzidetto, potrà recuperare l'imposta presentando una dichiarazione Iva integrativa "**a favore**" (art. 8 comma 6-bis del Dpr 322/98), entro il 31 dicembre 2027.

Quanto esposto non vale per le fatture che siano state **ricevute** a inizio **2022**, relative a operazioni la cui esigibilità si è verificata nel 2021; in questa evenienza l'esercizio del diritto alla detrazione è possibile sino alla

dichiarazione Iva relativa al 2022 (anno di ricezione del documento di acquisto), il cui termine di presentazione è il **2 maggio 2023**.

Il termine di presentazione della dichiarazione Iva annuale incide, inoltre, sui termini per emettere le **note di variazione** in diminuzione di cui all'art. 26 comma 2 ss. del Dpr 633/72.

Secondo quanto indicato nella richiamata circ. Agenzia delle Entrate n. 1/2018, 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.

Le più recenti circ. Agenzia delle Entrate n. 20/2021 e n. 5/2022 hanno precisato che, emessa tempestivamente la predetta nota (entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per la nota stessa), "l'imposta detratta confluirà nella relativa **liquidazione periodica** o, al più tardi, nella dichiarazione annuale Iva di riferimento".

Pertanto, ad esempio, nel caso in cui il presupposto per operare la variazione si sia verificato nel 2021 e la nota di credito sia emessa nel periodo dal 1° gennaio e il 2 maggio 2022, la data per l'esercizio del diritto alla detrazione, secondo l'Agenzia, deve essere individuata:

- nella data della liquidazione periodica Iva relativa al **mese** o **trimestre** in cui la nota viene emessa;
- oppure, al più tardi, in sede di dichiarazione Iva relativa all'anno di emissione della nota, vale a dire la dichiarazione riferita al 2022, da presentare entro il 2 maggio 2023.

I termini così descritti valgono, tra l'altro, anche in relazione alla mutata disciplina per l'emissione delle note di credito nel caso di mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente assoggettato a una **procedura concorsuale**. Si pensi a una sentenza dichiarativa di fallimento del debitore emessa il 15 luglio 2021: in tale data, stando al nuovo art. 26 comma 3-bis del Dpr 633/72, sorge il diritto all'emissione della nota di variazione per il cedente o prestatore e decorre il termine dal quale poter emettere la nota.

Se il creditore ha emesso la nota di variazione nel corso del 2021, il diritto a detrazione può essere esercitato al più tardi entro il 2 maggio 2022 (termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa al 2021).

Se il medesimo creditore avesse, invece, deciso di emettere la nota di variazione nei **primi quattro mesi** del 2022 (entro il 2 maggio 2022), il diritto a detrazione potrà essere esercitato nella liquidazione periodica del mese di emissione o, al più tardi, in sede di dichiarazione Iva relativa al 2022 (2 maggio 2023).

Occorre tuttavia sottolineare che, qualora il termine per l'emissione della nota di variazione sia già spirato, potrebbe non essere possibile presentare una **dichiarazione integrativa** "a favore" per il recupero dell'imposta, a meno che non vi sia la presenza di errori ed omissioni cui rimediare (circ. Agenzia delle Entrate n. 20/2021). Anche il ricorso all'istituto della restituzione dell'Iva assolta, ai sensi dell'art. 30-ter del Dpr 633/72, è stato limitato dall'Agenzia a casi residuali ed eccezionali (circ. n. 20/2021 e risposte a interpello n. 592/2020 e n. 762/2021), al ricorrere dell'impossibilità ad emettere la nota, non imputabile alla "colpevole" inerzia del soggetto passivo. Tale impostazione non, però, è ritenuta condivisibile da **Assonime** (circolare n. 10/2021), che si è espressa in favore di un ampio ricorso all'istituto di cui all'art. 30-ter.

(MF/ms)