

Normativa e prassi

Diritto alla detrazione Iva: l'impatto della nuova disciplina

17 Gennaio 2018

Affrontate e risolte le problematiche applicative sorte dopo la riduzione del termine di decadenza prevista dal “decreto legge conti pubblici” della scorsa primavera (DI 50/2017)



Arrivano gli attesi chiarimenti sulla nuova disciplina del diritto alla detrazione dell'Iva introdotta dal DI 50/2017. L'Agenzia delle entrate, infatti, con la **circolare n. 1/E** del 17 gennaio 2018, analizza le diverse questioni emerse dal confronto degli ultimi mesi con le associazioni di categoria ed evidenziate dalla dottrina.

Le novità del DI 50/2017

La disciplina della detrazione Iva è stata modificata dal “decreto conti pubblici” dello scorso anno. Quest'ultimo, in particolare, è intervenuto sul termine di decadenza relativo all'esercizio del diritto alla detrazione.

In base alle nuove disposizioni, il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui è sorto (**articolo 19**, comma 1, ultimo periodo, Dpr 633/1972, come modificato dall'articolo 2, comma 1, DI 50/2017).

Il termine, quindi, è stato ridotto poiché in base alla disciplina previgente, il diritto alla detrazione poteva essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui lo stesso era sorto.

Il DI 50/2017 ha modificato anche la tempistica relativa all'effettuazione della registrazione delle fatture relative agli acquisti di beni e di servizi e alle importazioni di beni, stabilendo che l'annotazione di fatture e bollette doganali nell'apposito registro debba essere effettuata “*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" (nuova versione dell'**articolo 25**, comma 1, ultimo periodo, Dpr 633/1972).

La circolare 1/E

L'entrata in vigore delle modifiche sopra descritte ha fatto emergere una serie di problematiche, messe in luce sia dalla dottrina sia dai contribuenti interessati. Con la circolare pubblicata oggi, quindi, l'Agenzia ha fornito i necessari chiarimenti interpretativi.

Disallineamento dei termini

La prima questione affrontata è quella del **disallineamento** tra il termine per la registrazione delle fatture passive e il termine entro il quale esercitare il diritto alla detrazione.

Infatti, applicando letteralmente le nuove norme si rischierebbe di escludere la detrazione dell'imposta relativa a fatture correttamente registrate entro il termine massimo previsto dall'articolo 25, comma 1, ma oltre quello (più breve) indicato dall'articolo 19.

Sul punto, l'Agenzia ha seguito le indicazioni provenienti dalla giurisprudenza europea, che valorizzano, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva, oltre al requisito dell'esigibilità dell'imposta, anche quello formale (ma necessario) del possesso della fattura d'acquisto.

Pertanto, con la circolare è stato chiarito che il diritto alla detrazione può essere esercitato quando in capo al soggetto passivo siano verificati entrambi i presupposti.

Esercizio del diritto alla detrazione

Con specifico riferimento all'esercizio del diritto alla detrazione, la circolare affronta due ipotesi:

- Iva risultante da fatture ricevute nel 2017, relativa a operazioni effettuate (e la cui imposta sia divenuta esigibile) in tale anno
- Iva risultante da fatture ricevute nel 2018, ma relative a operazioni effettuate (e la cui imposta è divenuta esigibile) nel 2017.

Nel primo caso, l'imposta può essere detratta, alternativamente:

- previa registrazione, entro il 31 dicembre 2017, secondo le modalità ordinarie, al più tardi nella liquidazione del 16 gennaio 2018
- previa registrazione (tra il 1° gennaio 2018 e il 30 aprile 2018) in un'apposita sezione del registro Iva degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2017, facendo concorrere l'imposta medesima alla formazione del saldo Iva della dichiarazione relativa al 2017,

presentata entro il 30 aprile 2018.

Nel secondo caso, invece, l'imposta può essere detratta, alternativamente:

- previa registrazione nel 2018, secondo le modalità ordinarie, in una delle liquidazioni periodiche di tale anno
- previa registrazione tra il 1° gennaio 2019 e il 30 aprile 2019 in un'apposita sezione del registro Iva degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018, facendo concorrere l'imposta medesima alla formazione del saldo Iva della dichiarazione relativa al 2018, da presentare entro il 30 aprile 2019.

Clausola di salvaguardia

È stata inoltre prevista un'apposita clausola di salvaguardia in virtù della quale non saranno sanzionabili i comportamenti (adottati dai contribuenti in sede liquidazione periodica relativa al mese di dicembre 2017) difformi rispetto alle indicazioni della circolare.

La clausola è giustificata dalla circostanza che la circolare è stata emanata dopo il termine del 16 gennaio 2018 previsto per la liquidazione periodica dell'Iva relativa al mese di dicembre 2017.

Nuove termine per l'esercizio della detrazione e note di variazione

La circolare precisa che il nuovo termine per l'esercizio del diritto alla detrazione non comporta alcuna criticità in relazione alla disciplina delle note di variazione ([articolo 26](#), Dpr 633/1972) poiché queste ultime devono essere emesse (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

Detrazione della maggiore imposta accertata

Le nuove disposizioni, inoltre, non determinano difficoltà operative rispetto alla disciplina della detrazione della maggiore imposta accertata ([articolo 60](#), settimo comma, Dpr 633/1972) in quanto quest'ultima rappresenta un'ipotesi speciale nell'ambito della normativa Iva.

Di conseguenza, chiarisce la circolare, rimane invariato, per questa particolare fattispecie, la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva (addebitata in seguito ad accertamento) entro il termine previsto dall'articolo 60.

In altri termini, in questo caso, il cessionario (o il committente) continua a esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'originaria operazione.

Esercizio del diritto alla detrazione e split payment

Per le operazioni assoggettate al meccanismo della scissione dei pagamenti, la circolare precisa che l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta è, in ogni caso, condizionato sia al possesso della fattura da parte del soggetto passivo sia all'esigibilità dell'imposta che, nel caso specifico, è differita al pagamento del corrispettivo ovvero, su opzione del soggetto passivo, alla ricezione della fattura o alla registrazione della stessa.

Esercizio del diritto alla detrazione e regime Iva per cassa

Per le operazioni rientranti nell'ambito del regime dell'Iva per cassa, il *dies a quo*, da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione relativa agli acquisti, è costituito dal momento in cui in capo al cessionario/committente (che ha esercitato l'opzione per l'applicazione del regime in parola) si verifica la duplice condizione del pagamento del relativo corrispettivo (ossia dell'avvenuta esigibilità dell'imposta) e del possesso della relativa fattura.

Decorrenza della nuova disciplina

Il documento di prassi precisa, ricordando quanto previsto dalla norma, che il nuovo termine entro il quale può essere esercitato il diritto alla detrazione si applica alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017, purché esse siano relative ad acquisti di beni e di servizi e importazioni di beni effettuati (e la cui relativa imposta sia divenuta esigibile) a decorrere dalla medesima data.

Disciplina previgente

Le vecchie disposizioni, invece, continuano a trovare applicazione per la detrazione dell'Iva relativa ad acquisti di beni e di servizi (e per le importazioni di beni) effettuati (e per i quali l'imposta sia divenuta esigibile) prima del 1° gennaio 2017.

Esercizio del diritto alla detrazione mediante dichiarazione integrativa a favore

Infine, la circolare chiarisce che il soggetto passivo, che non abbia provveduto ad annotare tempestivamente le fatture nel registro degli acquisti e che, quindi, sia decaduto dal diritto all'esercizio della detrazione, può ricorrere allo strumento della dichiarazione integrativa "a favore" per esercitare il proprio diritto.

di

r.fo.

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/diritto-alla-detrazione-iva-limpatto-della-nuova-disciplina>