

Detrazioni Iva, resta il nodo delle fatture a cavallo di anno

Nella liquidazione di dicembre le fatture ricevute e annotate entro la liquidazione Iva del 16 gennaio successivo

Delega fiscale



Ancora dubbi sulle fatture registrate nei primi quattro mesi dell'anno successivo

**Maurizio Logozzo
Alessandro Saini**

L'esercizio della detrazione Iva prevista dall'articolo 19, comma 1, del Dpr 633/1972 presenta ancora dubbi in relazione alla detrazione dell'Iva relativa alle fatture di acquisto registrate nei primi quattro mesi dell'annualità successiva, ma ricevute e relative ad acquisti effettuati nell'anno precedente.

Entrando nel merito della disposizione, a seguito delle modifiche introdotte dal Dl 50/2017, l'articolo 19, comma 1, del Dpr 633/1972 prevede che «il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo».

Tale disposizione deve essere tuttavia coordinata con l'articolo 25, comma 1, del Dpr 633/1972 - anch'esso modificato dal Dl 50/2017 - che richiede che la fattura debba essere annotata «in apposito registro 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».

Come chiarito dall'agenzia delle Entrate nella circolare 1/E del 2018, il coordinamento tra le due disposizioni non può prescindere dai principi della direttiva 2006/112/CE e, in particolare, dall'articolo 179, secondo il quale il diritto alla detrazione va esercitato nel periodo in cui l'imposta è divenuta esigibile, condizionatamente, secondo quanto previsto dall'articolo 178, al possesso della fattura.

L'Agenzia richiama, in particolare, la sentenza della Corte di giustizia 29 aprile 2004, causa C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel GmbH), nella quale è stato chiarito che «il diritto [alla detrazione] deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti da tale disposizione, vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura».

Il coordinamento dei principi unionali con le disposizioni nazionali porta a ritenere che una fattura relativa a un acquisto effettuato nel 2022 ricevuta nel medesimo anno possa essere annotata in contabilità nell'anno 2022 ovvero anche nell'anno 2023, ma non oltre il 2 maggio (termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2022).

Tuttavia, secondo l'interpretazione dell'Agenzia, qualora la registrazione della fattura avvenga nei primi quattro mesi del 2023, la registrazione dovrebbe essere effettuata in un apposito sezionale del registro Iva acquisti, relativo alle fatture ricevute nel 2022, al fine di evidenziare l'imposta esclusa dalle liquidazioni periodiche Iva relative ai primi quattro mesi del 2023 che, per contro, concorrerà alla determinazione del credito relativo alla dichiarazione Iva dell'anno 2022. Nonostante l'articolo 1, comma 1, del Dpr 100/1998 nulla disponga in merito all'utilizzo del credito Iva che risulta dalla dichiarazione annuale, non

pare sussistano impedimenti normativi al riporto di tale credito nelle liquidazioni Iva dell'anno successivo, a decorrere dal mese di gennaio ovvero al suo utilizzo in compensazione «orizzontale» dallo stesso mese di gennaio, senza la previa presentazione della dichiarazione Iva, seppur nel limite di 5.000 euro (articolo 17, comma 1, del Dlgs 241/1997).

Ciò è anche confermato sia dalle istruzioni alla dichiarazione Iva (a commento del rigo VX5), sia dalle risposte dell'Agenzia ai quesiti sulle comunicazioni periodiche Iva del 26 maggio 2017 (a commento del rigo VP9). Poiché non esistono deroghe a tali principi con riferimento alle disposizioni sulla limitazione all'esercizio della detrazione Iva previste dall'articolo 19, comma 1, del Dpr 633/1972, non è chiara l'effettiva portata dell'interpretazione fornita dall'agenzia delle Entrate con la citata circolare 1/E del 2018.

L'esclusione dalle liquidazioni Iva dei primi quattro mesi dell'anno 2023 dell'Iva relativa alle fatture di acquisto ricevute nel 2022 (registrate nel 2023) genererebbe infatti un credito Iva del 2022 che potrebbe essere utilizzato nelle medesime liquidazioni Iva del 2023.

Anche sul piano pratico, rappresenterebbe quindi un'indubbia semplificazione il riconoscimento della detrazione Iva delle fatture di acquisto ricevute nell'anno stesso in cui sono registrate, registrazione che, secondo l'attuale articolo 19, comma 1, del Dpr 633/1972, non dovrebbe oltrepassare il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno di ricezione delle fatture.

L'attuazione della delega fiscale dovrebbe inoltre consentire di includere nella liquidazione Iva di



Superficie 30 %

dicembre le fatture di acquisto del medesimo anno ma ricevute e annotate l'anno successivo, entro la liquidazione Iva del 16 gennaio, superando così il vincolo di esclusione oggi presente nell'articolo 1, comma 1, del Dpr 100/1998.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

06901

IL PROGETTO

I principi della delega

La legge delega per la riforma fiscale prevede di rivedere la disciplina della detrazione Iva per:

- 1) consentire ai soggetti passivi di rendere la detrazione maggiormente aderente all'effettivo utilizzo dei beni e dei servizi impiegati ai fini delle operazioni soggette all'imposta, prevedendo, in particolare, la facoltà di applicare il pro-rata di detraibilità ai soli beni e servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto

06901

a detrazione sia per operazioni che non danno tale diritto;

- 2) armonizzare i criteri di detraibilità dell'imposta relativa ai fabbricati a quelli della normativa dell'Unione europea;
- 3) prevedere che, in relazione ai beni e servizi acquistati o importati per i quali l'esigibilità dell'imposta si verifica nell'anno precedente a quello di ricezione della fattura, il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui la fattura è ricevuta