

Data.Stampa 6901-Data.Stampa 6901
**Detrazione dell'Iva, tempi lunghi:
fino a tre anni per recuperarla**
Data.Stampa 6901-Data.Stampa 6901

Ricca da pag. 8

Le novità derivanti dalle modifiche che il dlgs n. 148/2026 ha apportato al dpr n. 633/1972

Detrazione Iva, tempi lunghi: fino a tre anni per recuperarla

Pagina a cura
DI FRANCO RICCA

Detrazione dell'Iva, si torna al passato. Più tempo per esercitare il diritto e, parallelamente, per l'annotazione delle fatture d'acquisto. Con la possibilità di retro-imputare la detrazione all'anno precedente per le fatture ricevute entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale, come meglio si dirà nella pagina successiva. Queste le novità derivanti dalle modifiche che l'articolo 12 del dlgs n. 148 del 7 agosto 2026 ha apportato al comma 1 degli articoli 19 e 25 del dpr n. 633/1972 (e alle corrispondenti disposizioni contenute negli articoli 56 e 88 del TU Iva che troverà applicazione dal 1° gennaio 2027). Vediamo più in dettaglio gli effetti delle lievi, ma rilevanti modifiche ai predetti articoli, evidenziate nel nuovo testo delle richiamate disposizioni del dpr n. 633/1972, riportato nella tabella della pagina successiva.

Il termine per la detrazione. La modifica apportata al comma 1 dell'art. 19 stabilisce che il diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti e sulle importazioni può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della sua nascita. È stata così cancellata la modifica che era stata apportata dal dl n. 50/2017, che aveva stabilito che il diritto dovesse essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione annuale relativa all'anno in cui è sorto.

L'allungamento di due anni del termine di decadenza, come *ItaliaOggi* ha già avuto modo di osservare, attenua la problematica connessa all'evoluzione in senso restrittivo (rispetto alla circolare n. 1 del 17

gennaio 2018) dell'interpretazione dell'Agenzia delle entrate, secondo cui, in via di principio (e salvo rare ipotesi), la detrazione non esercitata con riferimento al periodo di competenza non può essere recuperata attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore relativa a tale periodo.

Il più ampio termine si riflette automaticamente sul termine per il recupero dell'Iva risultante dalle note di variazione in diminuzione emesse ai sensi del comma 2 dell'art. 26 dpr n. 633/1972, che impropriamente la norma e l'interpretazione dell'Agenzia riconduce al diritto alla detrazione, anziché al diritto alla riduzione dell'imponibile o dell'imposta a seguito degli eventi previsti dalla norma stessa. Rimane la disposizione del comma 3 dello stesso articolo, in virtù della quale se gli eventi che comportano la diminuzione dell'imposta già applicata si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo tra le parti, come pure nel caso di rettifica dell'imposta addebitata per operazioni inesistenti oppure in misura superiore a quella dovuta, la nota di variazione va emessa entro un anno dall'effettuazione dell'operazione.

Fermo il principio affermato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 1/2018 in relazione alla previgente disciplina ed ispirato alla giurisprudenza della Corte di giustizia Ue, secondo cui "il dies a quo da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/commitente si verifica la duplice condizione i) (sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e ii) (formale) del possesso di una valida fattura... È da tale momento che il soggetto passivo cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura secondo le mo-

dalità previste dall'art. 25, primo comma, del dpr n. 633 del 1972, la detrazione dell'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni".

Ciò sta a significare che, in relazione all'acquisto effettuato nel 2026 ma documentato da fattura ricevuta nel 2027, il diritto alla detrazione può essere esercitato fino alla dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello di ricezione della fattura (ossia quella per il 2029, da presentare nel 2030), come peraltro si evince dal nuovo testo del comma 1 dell'art. 25, fatta salva, come si vedrà, l'innovativa facoltà del contribuente di esercitare la detrazione con la dichiarazione annuale relativa al 2026 in caso di ricevimento della fattura entro il 30 aprile 2027.

La registrazione delle fatture d'acquisto. Parallelamente e funzionalmente alla modifica al comma 1 dell'art. 19, è stata apportata la necessaria modifica al comma 1 dell'art. 25, prevedendo che le fatture d'acquisto e le bollette doganali devono essere annotate anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione "e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello di ricezione della fattura". Questa modifica non agisce solo sul termine dell'adempimento contabile: sembra infatti di poter affermare che la



soppressione della previsione secondo cui l'annotazione della fattura doveva effettuarsi "con riferimento" all'anno di ricezione della stessa, implica il venir meno del "periodo" d'imposta di competenza della detrazione.

Dal combinato disposto del riformulato comma 1 degli articoli 19 e 25, infatti, discende che, nell'ambito dell'arco temporale (approssimativamente un triennio) entro il quale il contribuente può esercitare la detrazione ed annotare la relativa fattura d'acquisto, che inizia nel momento in cui il diritto è sorto e può essere esercitato e termina con la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo (a quello di ricezione della fattura), egli può liberamente decidere il periodo d'imposta nel quale esercitare il proprio diritto (ulteriori effetti saranno evidenziati nella pagina successiva).

Questa discrezionalità non può comunque influenzare l'en-

tità dell'imposta ammessa in detrazione, dovendo questa determinarsi sulla base delle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto (ossia al momento in cui si è verificata l'esigibilità dell'imposta).

In altri termini, per esempio, se il diritto è sorto (e la relativa fattura è pervenuta) nell'anno 1, il contribuente può esercitarlo fino alla dichiarazione relativa all'anno 3, da presentare entro il 30 aprile dell'anno 4, ma alle condizioni che esistevano nell'anno 1: ipotizzando quindi che in tale anno il contribuente aveva un prorata di detrazione pari al 25%, mentre nell'anno 3, con riferimento al quale egli decide di registrare la fattura d'acquisto ed esercitare il diritto, ha un prorata di detrazione del 80%, l'Iva detraibile sarà comunque pari al 25% dell'imposta risultante da tale fattura. In questa ipotesi, poiché la fattura è evidenziata, per l'imponibile e per la relativa imposta, nella dichiarazione relativa

all'anno 3, la differenza tra l'Iva ammessa in detrazione in tale dichiarazione sulla base del prorata dell'anno (80% dell'imposta) e quella detraibile secondo le condizioni che esistevano nell'anno 1 (25%), calcolata con riferimento all'imposta della fattura in esame, dovrà essere computata, con il segno meno, tra le rettifiche d'imposta da riportare nel rigo VF70 della predetta dichiarazione annuale (in tal senso le istruzioni di compilazione della dichiarazione annuale precedenti all'entrata in vigore delle modifiche apportate dal dl n. 50/2017).

Non si può comunque escludere che la scelta del periodo d'imposta per la registrazione della fattura d'acquisto e l'esercizio della detrazione implichino effetti in qualche misura sostanziali, per esempio ai fini della realizzazione dei presupposti richiesti per il rimborso dell'imposta a credito (aliquota media).

—● Riproduzione riservata —■

Nodo decorrenza per le nuove disposizioni

Il dlgs n. 148/2026 è stato pubblicato nel S.O. n. 30 alla GU n. 185 del 11 agosto 2026 ed è entrato in vigore il giorno successivo, ossia il 12 agosto scorso. Non essendo previste disposizioni particolari riguardo ai profili temporali per l'applicazione delle modifiche apportate dall'art. 12 sull'ampliamento dei termini per l'esercizio della detrazione dell'Iva e per l'annotazione delle fatture d'acquisto, si pone l'interrogativo sulla decorrenza per l'applicabilità della nuova disciplina.

Per inciso, va ricordato che le analoghe modifiche (in senso però restrittivo) che vennero apportate dall'art. 2 del dl n. 50/2017, il comma 2-bis, aggiunto dalla legge di conversione, ne fissava l'applicabilità "alle

fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017"; in sede interpretativa, poi, l'Agenzia delle entrate, nella citata circolare n. 1/2018, per ragioni di coordinamento, aggiunse la precisazione "sempreché le stesse siano relative ad operazioni (i.e. acquisti di beni e di servizi e importazioni di beni) effettuate, e la cui relativa imposta sia divenuta esigibile, a decorrere dalla medesima data", ritenendo di mantenere invece ferma l'applicazione delle previgenti disposizioni "in relazione agli acquisti di beni e di servizi (e per le importazioni di beni) effettuati, e per i quali l'imposta sia divenuta esigibile, anteriormente al 1° gennaio 2017".

Nell'attualità, in assenza di

specifiche disposizioni, dovrebbe trovare ingresso la previsione generale dell'art. 3, comma 1, secondo periodo, della legge n. 212 del 27 luglio 2000 (Statuto del contribuente), secondo cui, per i "tributi dovuti, determinati o liquidati periodicamente le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono", di modo che le novità in esame si applicherebbero alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2027, sempreché riferite ad operazioni effettuate, e la cui imposta sia divenuta esigibile, da tale data. Va però ricordato come, in passato, vi siano state interpretazioni ondivaghe in me-

rito all'applicabilità al settore dell'Iva della suddetta previsione, che nel testo antevigente al dgs n. 219 del 30 dicembre 2023 faceva però riferimento ai "tributi periodici", nozione che poteva o meno includere l'Iva a seconda che si guardasse al carattere istantaneo dell'obbligo d'imposta oppure alla sua determinazione periodica.

È quindi importante conoscere sulla questione il parere dell'Agenzia delle entrate, che potrebbe essere orientato in un'ottica di maggior favore del contribuente, magari valorizzando l'esemplificazione della relazione illustrativa, che fa riferimento alle fatture ricevute nel 2027 in relazione ad operazioni d'acquisto del 2026.

—● Riproduzione riservata —■