

IVA

Detrazione a “rischio” per i trimestrali

di Greta Popolizio, Sandro Cerato

La [circolare AdE 1/E/2018](#), pur ponendo fine alla spinosa questione relativa alla **detrazione dell'Iva sugli acquisti “a cavallo d’anno”**, contiene alcune precisazioni che devono essere tenute in considerazione per evitare di incorrere in un’**indebita detrazione anticipata dell’imposta**, soprattutto per i contribuenti con liquidazione trimestrale.

Le modifiche operate dal **D.L. 50/2017** agli [articoli 19](#) e [25 D.P.R. 633/72](#) hanno creato, per un **probabile difetto di coordinamento** tra le norme, un serio problema di esercizio della detrazione dell’Iva assolta sugli acquisti.

Ricordiamo che l’articolo 19 “Detrazione” stabilisce che *“il diritto alla detrazione dell’imposta relativa a beni o servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l’imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all’anno in cui il diritto alla detrazione è sorto (...)”*.

La novità non riguarda il momento in cui **“nasce” il diritto alla detrazione** che, in perfetta aderenza al dettato comunitario, viene agganciato al momento di esigibilità dell’imposta, dal lato debitario, e dunque, nella maggior parte dei casi, al momento di effettuazione dell’operazione di cui all’[articolo 6 D.P.R. 633/72](#).

Riguarda piuttosto **l’esercizio del diritto alla detrazione** che, per esigenze pratiche prima ancora che per obbligo normativo, non può prescindere dalla registrazione del documento di acquisto (fattura, bolla doganale etc) e dunque dalla sua **effettiva ricezione**.

Tuttavia il novellato [articolo 25 DPR 633/72](#) “Registrazione degli acquisti” prevede 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”*.

Sul difficile coordinamento tra le due norme è intervenuta la [circolare AdE 1/E/2018](#) citata che, richiamando la Direttiva Iva (**Direttiva n. 2006/112/CE**, in particolare gli [articoli da 178 a 180](#)) e la giurisprudenza comunitaria ([Corte di Giustizia, sentenza n. C-152/02 del 29.04.2004, caso Terra Bauberdorf-Handel GmbH](#)) ha esplicitamente e definitivamente chiarito che **il dies a quo**, ossia il **momento a partire dal quale decorre il termine** per esercitare il diritto alla detrazione, è quello in cui si verificano congiuntamente le due seguenti condizioni:

- la prima è una **condizione sostanziale**: l'imposta è divenuta esigibile;
- la seconda è una **condizione formale**: si è venuti in possesso di una fattura valida (da registrare).

“E’ da tale momento che il soggetto passivo cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura (...) la detrazione dell’imposta sugli acquisti (...).”

Esemplificando, una fattura relativa ad una **operazione avvenuta nel 2017 ma ricevuta nel 2018** deve essere registrata con riferimento al momento di ricezione e concorrere alla relativa liquidazione periodica; il termine ultimo per esercitare il diritto a detrarre quell’Iva è la dichiarazione relativa all’imposta 2018 (aprile 2019).

Ciò che preme qui evidenziare è che la pronuncia dell’Agenzia se da un lato tranquillizza i contribuenti sul termine ultimo per l’esercizio al diritto alla detrazione, dall’altro li dovrebbe allertare sul **rischio di “anticipare” tale detrazione**.

L’Agenzia sostanzialmente afferma che (sulla scorta delle indicazioni comunitarie):

- **il contribuente deve attendere la ricezione della fattura**;
- registrarla nel periodo di ricezione (**e non di effettuazione dell’operazione**);
- **esercitare il diritto di detrazione** nella liquidazione periodica in cui è avvenuta la ricezione o, al più tardi, nella relativa dichiarazione annuale.

Mentre per quanto riguarda i contribuenti “mensili” l’Agenzia perdonava eventuali registrazioni operate nel mese di dicembre relative a fatture pervenute nei primi sedici giorni dell’anno (fino al termine per la liquidazione di dicembre), per i **soggetti passivi “trimestrali”** si deve porre attenzione a non anticipare la detrazione.

Si ipotizzi un contribuente trimestrale che effettua un **acquisto di beni nel dicembre 2017 e riceve la fattura (con data 2017) successivamente al 1° gennaio 2018** ed entro il 16 marzo 2018. Tale contribuente non può procedere alla registrazione di tale fattura con riferimento all’ultimo trimestre del 2017 (detrazione nel modello Iva 2018 per l’anno 2017) ma deve annotarla ed esercitare la detrazione nel primo trimestre 2018. Per l’esercizio del diritto, infatti, è necessario verificare dapprima il possesso del documento (avvenuto nel 2018) e successivamente la **registrazione del documento** stesso che **non può essere antecedente al ricevimento della fattura**.

Seminario di specializzazione

CASI PRATICI DI REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT

Scopri le sedi in programmazione >