

IVA

Fino al 30 giugno detrazione Iva su fatture e note di credito 2019

di Luca Mambrin



Come noto [l'articolo 62, commi 1-6, D.L. 18/2020](#) ha disposto a favore di tutti i soggetti con **domicilio fiscale, sede legale o operativa in Italia** la sospensione degli **adempimenti tributari che scadono dall' 08.03.2020 al 31.05.2020**, posticipando la loro effettuazione entro il **30.06.2020**.

Pertanto anche la **dichiarazione Iva** relativa all'anno 2019, che doveva essere presentata entro il 30 aprile 2020, **potrà essere presentata entro il 30 giugno senza l'applicazione di sanzioni**.

Si ritiene che gli effetti di questa sospensione del termine per la presentazione dell'Iva annuale 2019 si producano anche sul termine **ultimo per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta**, diritto disciplinato dal combinato disposto dell'[articolo 19](#) e dell'[articolo 25 D.P.R. 633/1972](#).

L'[articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972](#) stabilisce infatti che il **diritto alla detrazione dell'Iva sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile**, ovvero alla data in cui l'operazione si considera effettuata ai sensi dell'[articolo 6 D.P.R. 633/1972](#) e **può essere 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.

L'[articolo 25, comma 1, D.P.R. 633/1972](#) stabilisce invece che il diritto alla detrazione è esercitabile **previa annotazione della relativa fattura nel registro Iva degli acquisti** 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**.

Al fine di coordinare le due norme la [circolare 1/E/2018](#) ha precisato che *"... il diritto alla detrazione potrà essere esercitato nell'anno in cui il soggetto passivo, essendo venuto in possesso del documento contabile, annota il medesimo - ai sensi del citato articolo 25, primo periodo - in*

contabilità, facendolo confluire nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo di competenza".

Di conseguenza, i **presupposti per l'esercizio del diritto alla detrazione Iva** sono:

- **l'effettuazione dell'operazione;**
- **il possesso della fattura d'acquisto** (in formato elettronico e non cartaceo, se il fornitore è obbligato ad emettere fattura elettronica);
- **l'annotazione della fattura nel registro degli acquisti;**

e il diritto può essere esercitato al più tardi **entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa dell'anno in cui si sono verificati tali presupposti** e con riferimento al medesimo anno.

Se la **fattura datata 2019** è stata **ricevuta entro il 31.12.2019**, l'imposta può essere detratta:

- con la **liquidazione del mese di dicembre/quarto trimestre 2019**, previa annotazione nel registro degli acquisti;
- **con la dichiarazione Iva relativa al 2019** (mod. Iva 2020) annotando la fattura **in un apposito sezionale del registro Iva acquisti** relativo alle fatture ricevute nel 2019. Si ritiene che con la sospensione del termine per la presentazione del modello dichiarativo in esame sia possibile anche **usufruire del maggior termine della detrazione dell'imposta anche per documenti annotati nell'apposito sezionale entro il 30.06.2020**. Resta ferma la possibilità per ciascun soggetto passivo di adottare soluzioni gestionali e informatiche diverse dall'annotazione nel registro Iva sezionale, a condizione che le stesse garantiscano tutti i requisiti richiesti per una corretta tenuta della contabilità, consentendo, altresì, un **puntuale controllo nel tempo da parte dell'Amministrazione finanziaria**.

Le medesime considerazioni possono essere fatte anche per le **note di variazione in diminuzione** di cui all'[articolo 26, comma 2](#) per le quali il cedente del bene o il prestatore del servizio ha diritto a portare in **detrazione ai sensi dell'articolo 19** l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'[articolo 25](#).

Ad esempio, nel caso di fallimento, ai fini dell'emissione della nota di variazione ex [articolo 26 D.P.R. 633/1972](#) è richiesta:

- **la partecipazione del creditore al fallimento;**
- **l'infruttuosità della procedura.**

Nella prassi, il **momento di certezza giuridica**, a partire dal quale è possibile emettere una nota di credito, **nell'ambito del fallimento del cliente** è individuato dal:

- **decreto** con cui il giudice approva il **piano di riparto**, proposto dal curatore, **rendendolo**

esecutivo trascorso il termine di 10 giorni per le osservazioni dei creditori;

- **decreto di chiusura del fallimento**, soggetto a reclamo, nei casi di chiusura del fallimento stesso di cui all'[articolo 118 L.F.](#)

Pertanto, come risulta anche da numerosi documenti di prassi ministeriale, da ultimo nella [risposta all'interpello n. 33/2020](#), al fine di individuare **l'infruttuosità della procedura** occorre fare riferimento alla **scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto**, oppure, ove non vi sia stato, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso.

Il diritto alla detrazione dell'imposta è subordinato alla "infruttuosità" delle procedure esecutive individuali o concorsuali, e **non al mero avvio delle stesse**.

Quindi, solo al verificarsi **di uno dei presupposti** per potersi avvalere della facoltà di operare la variazione in diminuzione, per effetto del richiamo all'[articolo 19 del D.P.R.](#), contenuto nel citato [articolo 26](#), il diritto alla detrazione deve essere 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.

Essendo il **termine per la presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2019 sospeso fino al 30 giugno 2020** si ritiene possibile **emettere ed annotare entro tale termine la nota di variazione Iva nel caso in cui il presupposto sia realizzato nell'anno 2019**.

Sul tema si segnala infine il **diverso parere** dell'Aidc, che, nella **norma di comportamento n. 192 del febbraio 2015** ha invece ha precisato che nel caso di **procedure concorsuali**, il fornitore ha diritto di emettere una nota credito ai sensi dell'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) **nel momento in cui l'ammontare originariamente addebitato in fattura si manifesta, in tutto o in parte, non recuperabile e, quindi, anche prima della conclusione della procedura**.

L'emissione della nota di variazione, ai fini Iva, può **coincidere temporalmente con la rilevazione della perdita ai fini delle imposte dirette**, secondo i parametri fissati dall'[articolo 101, comma 5, Tuir](#).