

La circolare 1/18 ridimensiona il rischio di decadenza con una interpretazione estensiva

# Detrazione Iva a lunga gittata

## Il recupero con la dichiarazione integrativa a favore

DI FRANCO RICCA

**D**etrazione dell'Iva a lunga gittata. L'imposta sugli acquisti, se non detratta nell'anno di competenza, potrà essere comunque recuperata entro la scadenza dei termini per l'accertamento, passando attraverso la dichiarazione integrativa "a favore". E' quanto emerge dalla circolare dell'agenzia delle entrate n. 1/E del 17 gennaio 2018 (si veda ItaliaOggi di ieri), che, mediante un'interpretazione euro-orientata della normativa, ridimensiona notevolmente la comminatoria di decadenza prevista al comma 1 dell'art. 19 del dpr 633/72, secondo cui il diritto va esercitato, al più tardi, con la dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta in cui è sorto. Gli attesi chiarimenti dell'agenzia sulle modifiche introdotte dal dl n. 50/2017, dunque, tutelano adeguatamente i principi di neutralità dell'imposta e di effettività del diritto alla detrazione, delineando per i contribuenti un quadro più favorevole del precedente. L'unico risvolto negativo, rispetto alla prassi precedente, è l'impossibilità di far valere retroattivamente la detrazione nella dichiarazione dell'anno in cui l'imposta è divenuta esigibile, se la fattura è pervenuta in un anno successivo. Si tratta, però, di un principio statuito dalla corte di giustizia Ue, peraltro rispondente, sul piano sostanziale, alla logica secondo cui, di regola (e fatte salve tutte le eccezioni possibili), il soggetto passivo è gravato dell'Iva sui beni e servizi acquistati solo con l'emissione della fattura e il conseguenziale pagamento al fornitore.

**Insorgenza ed esercizio del diritto.** Secondo l'articolo 19, comma 1, il diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti 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 ed alle condizioni esistenti al momento della nascita. Per poter esercitare il diritto, tuttavia, non è sufficiente l'esigibilità (requisito sostanziale), ma occorre anche il possesso della fattura (requisito formale); il comma 1 dell'articolo 25 stabilisce poi che la fattura deve essere registrata anteriormente alla liquidazione periodica nella quale il diritto viene esercitato, e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento all'anno medesimo. Dal coordinamento delle disposizioni (unionali prima ancora che nazionali), si evin-

ce dunque che il diritto è concretamente esercitabile solo quando vengono ad esistenza entrambi i requisiti suddetti, non essendo sufficiente la sola esigibilità. Di conseguenza, diversamente da ciò che afferma la lettera dell'art. 19, non può verificarsi decadenza se la detrazione non è computata nell'anno in cui il diritto è sorto a causa dell'indisponibilità della fattura, poiché in tale condizione il diritto non è esercitabile.

**Il periodo di competenza e la dichiarazione integrativa.** Tirando le fila del discorso, poiché il periodo di competenza nel quale va esercitata la detrazione è, come si è detto, quello in cui si verificano entrambi i requisiti necessari, nel caso in cui questi si realizzino in periodi d'imposta diversi, la detrazione andrà esercitata nel periodo in cui viene ad esistenza il secondo dei due, sia esso quello formale oppure quello sostanziale. Ad esempio, se l'imposta è divenuta esigibile nell'anno 1, ma la fattura perviene nell'anno 1+n, quest'ultimo è l'anno in cui il diritto alla detrazione va esercitato, al più tardi in sede di dichiarazione annuale. Analogamente, se la fattura è pervenuta nell'anno 1, ma l'imposta è divenuta esigibile nell'anno 1+n, come può accadere nel caso in cui il cessionario/committente si avvalga del regime di cassa, il diritto va esercitato nell'anno 1+n. In ogni caso, l'entità della detrazione spettante dovrà essere determinata con riferimento alle condizioni esistenti nell'anno in cui l'imposta è divenuta esigibile.

Qualora il diritto non sia esercitato nell'anno di competenza, individuato come appena riferito, non potrà essere esercitato in un anno successivo, ostandovi la decadenza comminata dall'art. 19, comma 1. Tuttavia, l'agenzia ritiene che l'imposta potrà comunque essere recuperata presentando una dichiarazione integrativa "a favore" relativa all'anno di competenza, sicché di fatto, seppure con le limitazioni connesse all'utilizzo della dichiarazione integrativa, l'Iva risulta detraibile fino alla scadenza dei termini per la presentazione di tale dichiarazione, ferma restando l'applicazione delle sanzioni per eventuali violazioni, per esempio all'obbligo di registrazione oppure all'obbligo di regolarizzazione previsto dall'art. 6, comma 8, dlgs n. 471/97. Insomma, per perdere il diritto alla detrazione occorre essere particolarmente distratti.

tassello: il testo della circolare sul sito [www.italiaoggi.it/documenti](http://www.italiaoggi.it/documenti)

### Anc: toni distensivi dalle Entrate

Una circolare distensiva su un tema spinoso. È questo il giudizio del sindacato dei dottori commercialisti Anc e Confimi all'indomani dell'intervento dell'Agenzia delle entrate sulla procedura di detrazione Iva come modificata dal dl 50/17. La circolare sposa una tesi pro contribuente tentando nei limiti concessi alla prassi di correggere la norma. «Apprezziamo indubbiamente» commenta Marco Cuchel, presidente di Anc, «lo sforzo del direttore Ruffini e di chi, dalla direzione centrale dell'Agenzia delle entrate, ha dimostrato di aver colto perfettamente la drammaticità delle complicazioni di una norma scritta da un legislatore che ha completamente sbagliato il tiro».

L'auspicio, per le due sigle, è quindi che, anche al fine di evitare future divergenze interpretative, la norma venga quanto prima sistemata. «Anc e Confimi sarebbero quindi ben liete», si legge nella nota inviata ieri, «di ritirare una denuncia che si sono viste costrette, loro malgrado, a presentare a salvaguardia di un diritto fondamentale per imprese e professionisti che un'interpretazione letterale della norma avrebbe, invece, drasticamente compromesso». Le associazioni sulla vicenda infatti hanno presentato una denuncia alla giustizia Ue.

Nella nota si forniscono indicazioni agli iscritti sulla gestione delle fatture con le nuove regole alla detrazione.

### I principali contrasti assorbiti

<p><b>La fattura differita emessa il 15 gennaio per le consegne con Ddt di dicembre (art. 21, c 4, lett. a) DPR 633/72)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- L'interpretazione letterale avrebbe costretto i mensili a una (non sostenibile secondo i canoni comunitari) retro imputazione a dicembre relegando, di fatto, la detrazione tanto per quelle arrivate entro che per quelle arrivate oltre il 16 gennaio a una detrazione esclusiva nella dichiarazione annuale di esigibilità (ritardando peraltro il concreto esercizio del diritto di detrazione)</li> <li>- Oltre a una presunta violazione del principio di effettività e proporzionalità la situazione avrebbe comportato un'ingiustificabile diversità di trattamento (violazione principio di equivalenza) estremizzata nel caso di una fattura differita emessa il 15 febbraio per le consegne di gennaio (dove si avrebbe avuto comunque spazio per l'intero anno di arrivo più la relativa dichiarazione)</li> <li>- L'interpretazione euroorientata abbracciata dalla cm 1/E dell'Agenzia e legata al «dies a quo di arrivo» (riespande, di fatto, il «dies ad quem effettivo» riducendo quella che, comunque, rimane una sostanziale violazione del principio di equivalenza</li> </ul>
<p><b>Fattura emessa il 31/12</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Considerazioni non dissimili a quanto sopra rispetto al diverso trattamento paragonato a quello di una fattura emessa ad inizio anno.</li> </ul>
<p><b>Acquisti in reverse charge (intra o interni)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anche in mancanza delle aperture in analisi la norma interna spostata, di fatto, all'arrivo della fattura, l'esigibilità dell'imposta (in tale momento il cessionario/committente) diventa debitore d'imposta, salvi gli interventi auto sostitutivi in autofatturazione).</li> <li>- La situazione appalesa un diverso trattamento fa operazioni sostanzialmente simili (presunta violazione principio equivalenza)</li> <li>- Anche in questo caso l'interpretazione euro orientata assorbe le divergenze sostanziali.</li> </ul>
<p><b>Bollette d'importazioni</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>È prassi diffusa la consegna all'importatore anche dopo mesi dall'accertamento doganale</li> </ul>
<p><b>Fatture smarrite e/o arrivate in epoca ultratardiva (oltre la scadenza della dichiarazione annuale Iva)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ritardi postali, azioni di antispam e antivirus e disguidi vari non sono così improbabili.</li> <li>- Spesso ci si accorge a mesi di distanza che una fattura era stata emessa (magari su sollecito per il pagamento). Il ricorso alla presentazione di una dichiarazione integrativa a favore (da molti messa in discussione ed invece apprezzabilmente confermata dalla circolare) avrebbe rappresentato comunque una soluzione eccessivamente spropositata.</li> <li>- Si osserva, al riguardo, che la circolare ricorda l'obbligo di presidiare la disciplina dell'autofattura denuncia che, però, ci piace osservare, non dovrebbe riguardare le fatture emesse, (con Iva regolarmente versata dal fornitore) ma «smarrite», bensì solo quelle non emesse o emesse irregolari. Per la fattura analogica (cartacea) la sfasatura fra momento di spedizione (emissione ex art. 21) e momento di arrivo (o non arrivo in caso di smarrimento) è tutt'altro che improbabile.</li> </ul>
<p><b>Note di variazione in diminuzione (note di accredito con recupero dell'Iva)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Il rinvio operato dall'articolo 26 all'articolo 19 (con dies ad quem ridotto rispetto al passato) comprime anche i termini entro cui esercitare il diritto alla detrazione attraverso l'emissione della nota di accredito. I casi non sono rari.</li> </ul>