Studio Associato Bassi-Avanzini

Dottori Commercialisti - Revisori contabili

Circolare n. 2 del 31/01/2018

Ai gentili clienti e Loro Sedi

Novità in materia di detrazione IVA

Gentile cliente, con la presente desideriamo informarLa che, L'art. 2, co. 1, del DL 24.4.2017 n. 50, ha apportato significative **modifiche al termine per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA e a quello per la registrazione delle fatture di acquisto**. In particolare, è stato previsto che: i) il **diritto alla detrazione** dell'imposta deve essere esercitato, al più tardi, **con la dichiarazione annuale relativa al medesimo anno in cui il diritto è sorto** (art. 19, co. 1, del DPR 633/72); ii) l'annotazione dei documenti di acquisto sull'apposito registro deve avvenire **prima della liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione** della relativa imposta e, in ogni caso, entro il **termine di presentazione della dichiarazione annuale** relativa **all'anno di ricezione della fattura**, con riferimento al medesimo anno (art. 25, co. 1, del DPR 633/72). Il combinato disposto delle suddette norme pone, tuttavia, delle **criticità operative**, in primo luogo quella riguardante la **registrazione degli acquisti** effettuati in concomitanza alla **chiusura del periodo d'imposta**. Questo dubbio interpretativo è stato affrontato dalla Agenzia delle Entrate, con la **C.M. 17.1.2018, n. 1/E**, che si è soffermata su **alcuni specifici profili**: i) il **termine iniziale e finale di esercizio della detrazione IVA**; ii) la **registrazione delle fatture** di acquisto e coordinamento con l'esercizio della detrazione IVA; iii) il **momento di ricezione della fattura**; iv) la **regolarizzazione delle fatture di acquisto** non emesse nei termini di Legge; v) le note di variazione IVA; vi) la **detrazione IVA nel regime dello *split payment*** e **dell'IVA per cassa**; vii) la **decorrenza della nuova disciplina**; viii) la **detrazione dell'IVA per effetto della presentazione della dichiarazione integrativa a favore**.

Premessa

L'art. 2, co. 1, del DL 24.4.2017 n. 50, ha apportato significative modifiche al termine per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA e a quello per la registrazione delle fatture di acquisto. In particolare, è stato previsto che:

➔ il **diritto alla detrazione** dell'imposta deve essere esercitato, al più tardi, **con la dichiarazione annuale relativa al medesimo anno in cui il diritto è sorto** (art. 19, co. 1, del DPR 633/72);

Osserva

In base alla disciplina previgente, il diritto alla detrazione poteva essere esercitato, invece, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto era sorto.

➔ l'annotazione dei documenti di acquisto sull'apposito registro deve avvenire **prima della liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione** della relativa imposta e, in ogni caso, entro il **termine di presentazione della dichiarazione annuale** relativa **all'anno di ricezione della fattura**, con riferimento al medesimo anno (art. 25, co. 1, del DPR 633/72).

Il combinato disposto delle suddette norme pone, tuttavia, delle **criticità operative**, in primo luogo quella riguardante la **registrazione degli acquisti** effettuati in concomitanza alla **chiusura del periodo d'imposta**. Questo dubbio interpretativo è stato affrontato dalla Agenzia delle Entrate, con la **C.M. 17.1.2018, n. 1/E**, che si è soffermata su alcuni specifici profili:

- il termine iniziale e finale di esercizio della detrazione IVA;
- la registrazione delle fatture di acquisto e coordinamento con l'esercizio della detrazione IVA;
- il momento di ricezione della fattura;
- la regolarizzazione delle fatture di acquisto non emesse nei termini di Legge;
- le note di variazione IVA;
- la detrazione IVA nel regime dello *split payment* e dell'IVA per cassa;
- la decorrenza della nuova disciplina;
- la detrazione dell'IVA per effetto della presentazione della dichiarazione integrativa a favore.

Decorrenza

Ai sensi dell'art. 2 co. 2-bis del suddetto DL 50/2017, le nuove disposizioni relative all'esercizio della detrazione IVA e alla registrazione dei documenti d'acquisto si applicano con riferimento alle **fatture e alle bollette doganali emesse dall'1.1.2017.**

Osserva

La disciplina previgente continua ad applicarsi, pertanto, alle **fatture emesse negli anni 2015 e 2016**. La circolare Agenzia delle Entrate 17.1.2018 n. 1 ha precisato che ciò vale anche per le operazioni la cui esigibilità sia sorta entro il 31.12.2016, anche se le relative fatture sono state ricevute successivamente a tale data.

Nuovi termini di esercizio della detrazione Iva

Ai sensi dell'art. 19 co. 1 del DPR 633/72, il diritto alla detrazione dell'IVA sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile. Nella generalità dei casi, ai sensi dell'art. 6 co. 5 del DPR 633/72, l'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene **esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate**, ossia:

➔ alla **stipula dell'atto** che comporta il trasferimento della proprietà, ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sul bene, qualora si tratti di **beni immobili**;

➔ **all'atto della consegna o spedizione**, qualora si tratti di **beni mobili**;

➔ al **momento del pagamento del corrispettivo**, qualora si tratti di **prestazioni di servizi**.

Osserva

Tuttavia, se anteriormente al verificarsi dei suddetti eventi viene **emessa fattura o pagato in tutto o in parte il corrispettivo,** l'operazione si considera effettuata (art. 6 co. 4 del DPR 633/72):

- alla **data di emissione della fattura**, limitatamente all'importo fatturato;
- alla **data di pagamento del corrispettivo**, limitatamente all'importo versato

Fermo restando che l'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato al realizzarsi dell'esigibilità dell'imposta, l'art. 2 del DL 50/2017 ha ridotto il termine entro il quale tale diritto può essere esercitato da parte dei soggetti passivi IVA. In ogni caso, il diritto alla detrazione **è esercitato in base alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.**

Osserva

In base alla disciplina previgente, il diritto in questione poteva essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si era verificata l'esigibilità dell'imposta. Se una cessione di beni è stata effettuata in data 15.3.2016, l'IVA può essere detratta, al più tardi, nell'ambito della dichiarazione IVA relativa al 2018, da presentare entro il 30.4.2019.

Ai sensi dell'art. 19 del DPR 633/72, nella formulazione vigente, invece, il termine ultimo per l'esercizio della detrazione **coincide con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto**. Se una cessione di beni è stata effettuata in data 20.3.2017, l'IVA può essere detratta, al più tardi, nell'ambito della dichiarazione IVA relativa al 2017, da presentare entro il 30.4.2018.

Nuovi termini di registrazione delle fatture di acquisto

In base al riformulato art. 25 co. 1 del DPR 633/72, le fatture d'acquisto e le bollette doganali devono essere **annotate sul registro IVA degli acquisti**:

➔ **anteriormente alla liquidazione** periodica **nella quale è esercitato il diritto alla detrazione**;

➔ al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura, **con riferimento al medesimo anno**.

Nuovi termini di registrazione delle fatture di acquisto

Il disallineamento tra il termine di cui all'art. 19 del DPR 633/72, entro il quale esercitare la detrazione, e il termine di cui all'art. 25, entro il quale registrare la fattura d'acquisto, ha fatto emergere **alcune criticità** con particolare riferimento alla gestione delle **fatture relative ad operazioni effettuate nell'anno d'imposta "X" e ricevute nell'anno d'imposta "X+1".**

Doppia condizione per l'esercizio della detrazione Iva

Stanti le difficoltà interpretative, l'Agenzia delle Entrate, con la circ. 17.1.2018 n. 1, ha chiarito che il coordinamento fra le due norme deve ispirarsi ai principi emersi nella giurisprudenza comunitaria (Corte di Giustizia UE 29.4.2004 causa C-152/02), secondo cui, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, occorre che siano verificati due presupposti:

- ➔ uno di **natura sostanziale**, ossia la circostanza che l'imposta sia divenuta esigibile;
- ➔ uno di **natura formale**, consistente nel possesso della fattura da parte del cessionario o committente.

Osserva

Ne consegue che il dies a quo da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato **nel momento in cui si verifica tale duplice condizione**.

Pertanto, nel caso di una fattura con IVA divenuta esigibile nel mese di dicembre 2017, ricevuta dal cessionario o committente nel 2018, la detrazione può essere esercitata, previa registrazione della fattura:

- ➔ nell'ambito delle **liquidazioni IVA periodiche del 2018**;
- ➔ al più tardi, **nell'ambito della dichiarazione IVA relativa al 2018**, da presentare entro il 30.4.2019.

Osserva

La detrazione non può essere esercitata, invece, nell'ambito della liquidazione IVA del mese di dicembre 2017 (poiché in tale periodo non si era ancora verificato uno dei due presupposti per l'esercizio della detrazione IVA).

Esercizio della detrazione mediante la dichiarazione integrativa "a favore"

Per coloro che non avessero esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA entro i termini sopra descritti, è comunque possibile "recuperare" l'imposta a credito mediante **la presentazione di una dichiarazione integrativa "a favore"**, entro il termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (fermo restando l'obbligo di **regolarizzare l'acquisto e l'applicabilità delle sanzioni** per l'irregolare registrazione delle fatture d"acquisto).

Note di variazione in diminuzione

Ai sensi dell'art. 26 co. 2 del DPR 633/72, **le note di variazione in diminuzione devono essere emesse**, al più tardi, **entro i termini per l'esercizio della detrazione** IVA di cui all'art. 19 co. 1 del DPR 633/72.

Osserva

Stante la nuova formulazione dell'art. 19, la circ. 17.1.2018 n. 1 chiarisce che l'emissione della nota di variazione deve avvenire entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 18.3.2002 n. 89).

Casi particolari di differimento dell'esigibilità

Nell'ambito della circ. 17.1.2018 n. 1, l'Agenzia delle Entrate ha fornito specifici chiarimenti con riferimento all'esercizio della detrazione IVA da parte dei soggetti **che applicano**:

- il meccanismo dello **split payment** di cui all'art. 17-ter del DPR 633/72;
- il **regime dell'IVA per cassa** di cui all'art. 32-bis del DL 83/2012.

Split payment

Ai sensi dell'art. 3 del DM 23.1.2015, l'imposta relativa alle operazioni soggette a split payment diviene esigibile, di regola, al **momento del pagamento del corrispettivo**, ferma restando la possibilità, da parte dell'acquirente, di optare mediante comportamento concludente per l'anticipazione dell'esigibilità:

➔ al **momento di ricezione della fattura**;

➔ al **momento di registrazione della fattura medesima**.

Tuttavia, laddove si applichi la regola generale (in quanto il pagamento è stato effettuato anteriormente alla ricezione/registrazione della fattura, ovvero il soggetto passivo non ha optato per l'anticipazione dell'esigibilità), viene meno **l'obbligo di annotare la fattura di acquisto entro il termine di presentazione della dichiarazione** relativa all'anno di ricevimento della stessa.

Osserva

Infatti, in caso di applicazione del meccanismo dello split payment, in deroga al principio generale di cui all'art. 25 del DPR 633/72, l'annotazione del documento deve avvenire **entro il termine fissato per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui l'imposta diverrà esigibile** (con il pagamento del corrispettivo), ancorché la fattura sia stata ricevuta in un periodo d'imposta precedente.

Regime dell'IVA per cassa

Per i soggetti che, in presenza dei requisiti, adottano il regime dell'IVA per cassa, il momento di esigibilità dell'imposta coincide, in linea generale, con il **momento in cui il corrispettivo viene effettivamente pagato**, sia con riferimento alle operazioni attive che con riferimento alle operazioni passive. A tal proposito, la circ. 17.1.2018 n. 1 chiarisce che il **diritto alla detrazione deve essere "ancorato" al peculiare momento di esigibilità previsto nell'ambito del regime speciale**, vale a dire:

➔ al momento in cui il corrispettivo viene pagato;

➔ o, comunque, decorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione.

ESEMPIO

Ad esempio, se un soggetto che si avvale del regime dell'IVA per cassa effettua un acquisto nel mese di dicembre 2017 e versa il corrispettivo nel mese di aprile 2018 (posto che sia anche in possesso della fattura d'acquisto) potrà operare la detrazione:

➔ a partire dalla **liquidazione del mese di aprile 2018**;

➔ al più tardi, nell'ambito della **dichiarazione IVA relativa al 2018 (**entro il 30.4.2019).

Modalità di registrazione delle fatture

Con la circ. 17.1.2018 n. 1, l'Agenzia delle Entrate ha fornito anche chiarimenti di natura operativa circa le **regole di registrazione delle fatture d'acquisto**, in applicazione dei nuovi termini per l'esercizio della detrazione IVA. In particolare, è stato chiarito che, con riferimento a un acquisto effettuato nel 2017 con fattura ricevuta entro il 31.12.2017, la **registrazione può avvenire**, al più tardi, **entro il 30.4.2018.**

Sotto il profilo operativo:

- se la registrazione **viene effettuata nel 2017 si applicano le regole ordinarie di annotazione** sul registro degli acquisti;
- se la registrazione **viene effettuata nei primi 4 mesi del 2018** (tra l'1.1.2018 e il 30.4.2018) occorre istituire **un'apposita sezione nel registro IVA degli acquisti**, relativa alle fatture ricevute nel 2017, per le quali l'IVA non può essere detratta nell'ambito delle liquidazioni periodiche, ma concorre alla determinazione del saldo IVA 2017.

ESEMPIO

Nell'ipotesi di un acquisto effettuato nel mese di dicembre 2017, per il quale la fattura viene ricevuta nel 2018, la registrazione può invece avvenire, al più tardi, entro il 30.4.2019 (termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di ricezione della fattura).

Coerentemente con quanto chiarito per le fatture ricevute nel 2017, la registrazione del documento ricevuto nel 2018 dovrà essere effettuata in un'apposita sezione del registro degli acquisti soltanto se l'annotazione avviene nei primi 4 mesi del 2019.

Osserva

Viene riconosciuta la possibilità di adottare soluzioni gestionali e informatiche diverse da quella consistente nell'istituzione del registro IVA sezionale, a condizione che tali soluzioni garantiscano in ogni caso i requisiti per una corretta tenuta della contabilità, consentendo un puntuale controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Regime dell'IVA per ricezione della fattura

Ai fini del corretto esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, è fondamentale individuare l'**esatto momento in cui la fattura d'acquisto deve intendersi ricevuta dal cessionario o committente.** Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la data di ricezione della fattura è **ancorata alla modalità utilizzata dal cedente o prestatore per la relativa consegna** (PEC ovvero altri sistemi idonei ad attestare la ricezione del documento).

Osserva

In mancanza di tale documentazione, la ricezione della fattura deve emergere da una corretta tenuta della contabilità: a questo proposito, la C.M. 1/E/2018 rinvia all'obbligo – sancito dall'art. 25, co. 1, del D.P.R. 633/1972 di numerazione progressiva delle fatture e bollette doganali ricevute, in modo da consentire un **puntuale controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria** del corretto susseguirsi delle registrazioni dei vari documenti.

Inapplicabilità delle sanzioni

Sono fatti salvi i comportamenti adottati dai soggetti passivi IVA **con riferimento alla liquidazione IVA periodica relativa al mese di dicembre 2017** (da effettuarsi entro il 16.1.2018 per i contribuenti mensili), ove detti comportamenti siano difformi dalle indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la circ. 17.1.2018 n. 1.

Esemplificazioni

Sulla base dei predetti chiarimenti, la C.M. 1/E/2018 ha illustrato **il comportamento che un contribuente deve tenere in merito all'annotazione e alla detrazione delle fatture 2017**, a seconda che le stesse siano pervenute nello stesso anno, oppure nell'anno successivo.

Data ricezione/registrazione fattura	Comportamento
Fattura di acquisto ed annotata nel medesimo	Il soggetto passivo IVA, con liquidazione dell'imposta su base mensile, che ha acquistato dei **beni in data 20.12.2017**, con

anno (2017)	consegna della merce accompagnata dalla relativa fattura nello stesso mese, ha **registrato la fattura di acquisto nel 2017.** Al ricorrere di tale fattispecie, l'imposta a credito, relativa a tale acquisto di beni, è confluita nella liquidazione IVA relativa al mese di dicembre 2017 (eseguita il 16 gennaio 2018), dal momento che nel mese di dicembre 2017: ➔ i beni sono stati consegnati; ➔ la fattura è stata ricevuta e registrata dal soggetto passivo cessionario
Fattura di acquisto ricevuta nel 2017, ma annotata nel 2018	Il contribuente "mensile" che ha acquistato dei **beni in data 20.12.2017,** con consegna della merce accompagnata dalla relativa fattura nello stesso mese, **non ha registrato la fattura di acquisto nel 2017**. In tale circostanza, il contribuente potrà comunque registrare il documento contabile, al più tardi, entro il 30 aprile 2018 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2017), in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2017. Il credito IVA concorrerà, quindi, a formare il saldo della dichiarazione annuale IVA relativa al 2017. In luogo dell'annotazione in un'apposita sezione del registro IVA, l'Agenzia delle Entrate concede la possibilità, per ciascun soggetto passivo, di adottare soluzioni gestionali e informatiche diverse, a condizione che tali soluzioni siano idonee a garantire tutti i requisiti richiesti per una corretta tenuta della contabilità, consentendo, altresì, un **puntuale controllo nel tempo da parte dell'Amministrazione finanziaria.**
Fattura di acquisto emessa nel 2017, ricevuta e registrata nel 2018	Il contribuente "mensile" che ha acquistato e pagato dei **servizi nel mese di dicembre 2017**, e ha ricevuto la fattura di acquisto – emessa nel 2017 – in data 20.1.2018, può esercitare il diritto alla detrazione, previa registrazione della fattura, nella liquidazione relativa al **mese di gennaio 2018**, da effettuarsi **entro il 16 febbraio 2018**. Il committente, soggetto passivo IVA, non ha, pertanto, potuto esercitare la detrazione nell'ambito della liquidazione IVA del mese di dicembre 2017, poiché in tale periodo non si era ancora verificato uno dei due presupposti per l'esercizio della detrazione IVA.
Fattura di acquisto emessa nel 2017, ricevuta nel 2018 e registrata nel 2019	Il contribuente "mensile" che ha **acquistato e pagato dei servizi nel mese di dicembre 2017**, e che ha ricevuto la fattura di acquisto – emessa nel 2017 – in data 20.1.2018, si è avvalso della possibilità, contemplata dall'art. 25 del DPR 633/72, di registrare la fattura di acquisto **entro il 30.4.2019**, termine di presentazione

	della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura. Si ipotizzi, al riguardo, che t**ale fattura venga registrata in data 23.4.2019**: la registrazione dovrà essere effettuata in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018, al fine di far concorrere la corrispondente IVA a credito alla determinazione del saldo d'imposta risultante dalla dichiarazione annuale IVA relativa al 2018, **da presentare entro il 30.4.2019**.

Osserva

La detrazione dell'imposta dovrà essere esercitata, secondo le modalità sopra descritte, alle condizioni esistenti nel periodo di imposta in cui l'IVA è divenuta esigibile: conseguentemente, un soggetto passivo che ha acquistato un servizio nel 2017, pur operando la detrazione nel 2018 (anno in cui ha ricevuto la fattura dal proprio fornitore), **deve applicare** – in sede di detrazione dell'IVA – il **pro rata vigente nel 2017 (C.M. 1/E/2018).**

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti