

OGGETTO

TERMINI PER LA DETRAZIONE DELL'IVA

AGGIORNAMENTO

17 GENNAIO 2019

RIFERIMENTI NORMATIVI

Art. 2, DL n. 50 del 24.4.2017 (Manovra correttiva) convertito con modificazioni dalla L. 21 giugno 2017, n. 96; Artt. 19 e 25, DPR 26 ottobre 1972 n.633; CIRCOLARE AE 17.1.2018 N.1; D.L. 23 ottobre 2018, n. 119 convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136; D.P.R. n. 100 del 23.3.1998

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

DIRITTO TRIBUTARIO
IVA
TERMINE DETRAZIONE

CODICE CLASSIFICAZIONE

20
020
019

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE 88/2017 - NUOVI TERMINI PER LA DETRAZIONE DELL'IVA
CIRCOLARE 11/2018 - NUOVI TERMINI PER LA DETRAZIONE DELL'IVA E I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

REFERENTE STUDIO

Dott.ssa Adriana ADRIANI

BRIEFING

Il DL n. 50 del 24.4.2017 (Manovra correttiva) ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina del diritto alla detrazione dell'IVA e alla tempistica dell'annotazione delle fatture d'acquisto. In particolare è ora disposto che, con riferimento alle fatture emesse dall'1.1.2017:

- la detrazione dell'IVA a credito è esercitabile, al più tardi, nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto;
- le fatture d'acquisto / bollette doganali devono essere annotate nel registro IVA anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è detratta la relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione e con riferimento al medesimo anno.

Successivamente l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con la circolare n.1/E del 17.1.2018 chiarendo che per esercitare la detrazione deve verificarsi:

1. L'avvenuta esigibilità dell'IVA;
2. Il possesso della fattura.

Infine, l'art. 14, DL n. 119/2018, ha modificato l'art. 1, comma 1, DPR n. 100/98 prevedendo che entro il termine della liquidazione periodica può essere detratta l'IVA a credito relativa alle fatture ricevute e annotate entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE DELL'IVA

Il comma 1 dell'articolo 25 del D.P.R. 633/1972 prevede che le fatture di acquisto debbano essere, dapprima, numerate progressivamente e successivamente registrate in modo che sia assicurata l'ordinata rilevazione del documento di acquisto e l'univocità dell'annotazione nei registri. Con l'art. 2, DL n. 50/2017, c.d. "Manovra correttiva", il Legislatore ha apportato rilevanti modifiche:

- ai termini entro i quali è possibile esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA di cui all'art. 19, comma 1, DPR n. 633/72;
- ai termini di annotazione nel registro IVA acquisti di cui all'art. 25, DPR n. 633/72, per poter esercitare la detrazione.

Ai sensi del comma 1 dell'art. 19, DPR n. 633/72:

- il momento di insorgenza del diritto alla detrazione dell'IVA a credito è individuato nel momento in cui l'imposta diviene esigibile, ossia, come stabilito dall'art. 6, comma 5, DPR n. 633/72, alla data in cui l'operazione si considera effettuata ai fini IVA;
- il termine ultimo entro il quale è possibile esercitare la detrazione dell'IVA è individuato nel termine di presentazione del mod. IVA relativo all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Così, ad esempio, con riferimento ad un acquisto di beni consegnati / spediti nel mese di settembre 2018 e fatturati a settembre / primi giorni di ottobre 2018, il diritto a detrarre la relativa IVA a credito sorge nel 2018 e la detrazione potrà essere effettuata, al più tardi, con il mod. IVA 2019 relativo al 2018 da presentare entro il 30.4.2019 (applicando la normativa previgente il contribuente avrebbe potuto detrarre l'IVA al più tardi con il mod. IVA 2021 relativo al 2020).

Il comma 1 del citato art. 25 dispone che il diritto a detrarre l'IVA è esercitabile previa annotazione della relativa fattura nel registro IVA acquisti. Al fine di rendere tale disposizione coerente con la modifica apportata all'art. 19 sopra esposta, il citato art. 2, DL n. 50/2017 ha modificato anche l'art. 25.

In particolare l'art. 25 ha previsto che le fatture devono essere annotate nel registro IVA degli acquisti:

1. anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta;
2. comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Così, ad esempio, per un acquisto di beni consegnati / spediti a settembre 2018 (il cui diritto a detrarre l'IVA a credito è sorto nel 2018 e può essere fruito al più tardi con il mod. IVA 2019), ipotizzando che la relativa fattura sia ricevuta nel mese di ottobre 2018, l'annotazione nel registro IVA acquisti dovrà essere effettuato prima della liquidazione periodica nella quale si intende detrarre l'imposta e comunque entro il 30.4.2019 (termine di presentazione del mod. IVA 2019), con anno di riferimento 2018.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 14/2019

PAGINA

3/6

L'art. 2, comma 2-bis, introdotto in sede di conversione del DL n. 50/2017, prevede espressamente che le suddette disposizioni “*si applicano alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017*”. Da ciò consegue quindi che:

- per l’IVA relativa a fatture 2015 e 2016 non ancora detratta si potrà continuare ad applicare la normativa previgente (detraibilità entro la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello di effettuazione dell’operazione);
- le nuove disposizioni trovano applicazione anche con riferimento alle note di credito di cui all’art. 26, comma 2, DPR n. 633/72, emesse a decorrere dall’1.1.2017. Le stesse, infatti, ancorché relative ad operazioni effettuate anteriormente a detta data, danno luogo all’emissione di una fattura successivamente all’1.1.2017.

La nota di variazione dovrà quindi essere emessa entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all’anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

CHIARIMENTI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE DEL 17.01.2018

La soluzione fornita dall’Agenzia delle Entrate prevede che il diritto alla detrazione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i seguenti requisiti:

- 1) L’effettuazione della cessione dei beni o della prestazione dei servizi (c.d. presupposto sostanziale);
- 2) Il possesso della fattura (presupposto formale).

La coesistenza di tale duplice circostanza assicura l’effettività dell’esercizio del diritto alla detrazione (vale a dire che il soggetto passivo abbia realmente la possibilità materiale di esercitare la detrazione), e la neutralità dell’imposta (vale a dire che la detrazione avvenga non prima che il soggetto attivo abbia posto a debito l’Iva).

In definitiva, l’Agenzia delle entrate individua:

- i 2 requisiti o presupposti (formale e sostanziale) che determinano la possibilità di detrazione dell’imposta;
- i 2 momenti (iniziale e finale) entro i quali il diritto può essere esercitato.

In particolare, il momento iniziale da cui decorre il termine per l’esercizio della detrazione deve essere individuato in quello in cui, in capo al cessionario/committente, si verifica la duplice condizione sostanziale e formale. Lo stesso diritto, inoltre, può essere esercitato al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all’anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno.

Nella tabella che segue sono rappresentate le varie casistiche che si possono presentare in relazione a un contribuente mensile.

	Effettuazione dell’operazione	Ricevimento della fattura	Annotazione della fattura	Detrazione dell’Iva
Fattura ricevuta nell’anno x	20 dicembre anno x	Dicembre anno x	Dicembre anno x	Dicembre anno x
	20 dicembre anno x	Dicembre anno x	Dal 1° gennaio al 30 aprile anno x +1(*)	Nella dichiarazione Iva anno x (con apposito sezionale del reg IVA che non rientra nella liquidazione periodica)

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 14/2019

PAGINA

4/6

Fattura ricevuta nell'anno x+1	20 dicembre anno x	Gennaio anno x+1	Gennaio anno x+1	Gennaio anno x+1
	20 dicembre anno x	Gennaio anno x+1	In un qualsiasi mese anno x+1	Nella liquidazione del mese in cui ha effettuato la registrazione
	20 dicembre anno x	Gennaio anno x+1	Dal 1° gennaio al 30 aprile anno x+2(*)	Nella dichiarazione Iva anno x+1 (con apposito sezionale del reg IVA che non rientra nella liquidazione periodica)
(*) Si noti che tali registrazioni andranno effettuate in modo separato rispetto alle altre del medesimo anno, in quanto la detrazione retroagisce alla dichiarazione dell'anno precedente. L'Agenzia delle entrate evoca, a titolo di esempio, l'utilizzo di un sezionale, ma lascia ampio spazio ad altre metodologie equipollenti, purché consentano un puntuale riscontro in caso di controllo dell'Agenzia delle entrate.				

Per quanto sopra affermato, risulta importante individuare con certezza il momento in cui una fattura di acquisto è stata ricevuta. Al riguardo, la circolare precisa che possono rilevare:

- la data del messaggio di posta elettronica certificata;
- altri sistemi che attestino la ricezione del documento medesimo, quale il timbro postale della fattura cartacea;
- in assenza della richiamata documentazione, la ricezione stessa deve emergere da una corretta tenuta della contabilità. Sul punto la circolare AE 1/E/2018 rinvia all'obbligo, sancito dall'articolo 25, comma 1, 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.

Risulta evidente che dal 1.1.2019 il momento di ricezione della fattura elettronica è certo in quanto la data di ricezione è attestata dalla ricevuta di consegna telematica dello SDI o rilasciata dal gestore della PEC.

Stante tutto quanto appena premesso, è tuttavia opportuno ricordare che resta fermo l'obbligo, in capo al cessionario/committente di procedere alla regolarizzazione della fattura di acquisto non emessa nei termini di legge o "irregolare": obbligo il cui inadempimento è sanzionato ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 6, comma 8 e comma 9-bis, D.Lgs. 471/1997.

Pertanto, in caso di mancato ricevimento della fattura entro quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione deve essere presentata, entro il trentesimo giorno successivo, una autofattura dell'operazione in duplice esemplare, previo pagamento dell'imposta.

La circolare AE 1/E/2018 prevede infine una clausola di salvaguardia, in considerazione della circostanza che i chiarimenti sono stati forniti dopo la data della liquidazione periodica Iva di dicembre 2017. Infatti, i comportamenti adottati dai contribuenti in sede di tale liquidazione periodica, difformi rispetto alle indicazioni fornite con il documento di prassi non saranno sanzionabili: quindi, se il contribuente, avendo ricevuto la fattura a gennaio, avesse operato la detrazione dell'Iva già dal mese di dicembre 2017, non potrà essere sanzionato.

Infine, l'Agenzia delle Entrate, con la citata circolare, ha comunque previsto che il contribuente che non abbia esercitato il diritto alla detrazione Iva nei termini può recuperare l'imposta presentando dichiarazione integrativa a favore entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 14/2019

PAGINA

5/6

NOVITA' PER LA DETRAZIONE IVA (D.L. 119/2018)

Il D.L. n. 119/2018 ha apportato alcune modifiche agli artt. 23 e 25 del D.P.R. n. 633/1972. Le nuove disposizioni, entrate in vigore dal 24 ottobre 2018, hanno previsto in particolare che:

- per le fatture emesse, il contribuente deve annotarle in apposito registro, nell'ordine della loro numerazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione; fanno eccezione le fatture relative alle cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente, le c.d. operazioni triangolari interne, che sono registrate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione e con riferimento al medesimo mese.
- per la registrazione degli acquisti, la novità riguarda l'eliminazione dell'obbligo della numerazione progressiva delle fatture e delle bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Si supera così l'ostacolo della protocollazione che non aveva più ragion d'essere vista l'assegnazione da parte dello Sdl di un numero univoco quale strumento di identificazione della fattura elettronica. La tracciabilità della fattura rende, infatti, possibile il collegamento biunivoco tra il documento ricevuto e la registrazione contabile risultante dal registro degli acquisti.

A queste due previsioni normative si collega un'altra modifica operata dal D.L. n. 119/2018, relativa all'art. 1 del D.P.R. n. 100/1998, **con la quale è stata riconosciuta la possibilità di detrarre nel mese di competenza l'iva relativa alle fatture ricevute entro il giorno 15 del mese successivo.** Ne consegue che se, ad esempio, una fattura relativa a un'operazione effettuata il 31 gennaio, viene recapitata dallo SDI al destinatario il 2 febbraio, l'annotazione della stessa nel registro degli acquisti entro il 15 febbraio farà sì che l'iva indicata in fattura potrà essere detratta con riferimento alla liquidazione di gennaio.

	Effettuazione dell'operazione	Ricevimento della fattura	Annotazione della fattura	Detrazione dell'Iva
Fattura ricevuta nell'anno x	31 gennaio 2019 (valido per operazioni da gennaio a novembre)	Entro il 15 febbraio 2019 (15 del mese successivo all'effettuazione operazione)	Entro il 15 febbraio 2019	Gennaio 2019
			Febbraio 2019	Febbraio 2019
	20 dicembre 2018	Dicembre 2018	Dicembre 2018	Dicembre 2018
	20 dicembre 2018	Dicembre 2018	Dal 1° gennaio al 30 aprile 2019 (*)	Nella dichiarazione Iva anno 2018 (con apposito sezionale del reg IVA che non rientra nella liquidazione periodica)

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 14/2019

PAGINA

6/6

Fattura ricevuta nell'anno x+1	20 dicembre 2018	Entro il 15 gennaio 2019	Entro il 15 gennaio 2019	Gennaio 2019
	20 dicembre 2018	Gennaio 2019	Gennaio 2019	Gennaio 2019
	20 dicembre 2018	Gennaio 2019	In un qualsiasi mese 2019	Nella liquidazione del mese in cui ha effettuato la registrazione
	20 dicembre 2018	Gennaio 2019	Dal 1° gennaio al 30 aprile anno 2020(*)	Nella dichiarazione Iva anno 2019 (con apposito sezionale del reg IVA che non rientra nella liquidazione periodica)

(*) Si noti che tali registrazioni andranno effettuate in modo separato rispetto alle altre del medesimo anno, in quanto la detrazione retroagisce alla dichiarazione dell'anno precedente. L'Agenzia delle entrate evoca, a titolo di esempio, l'utilizzo di un sezionale, ma lascia ampio spazio ad altre metodologie equipollenti, purché consentano un puntuale riscontro in caso di controllo dell'Agenzia delle entrate.

Quanto sopra rimane precluso con riferimento ai documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente, ossia alle operazioni effettuate in un anno le cui fatture sono ricevute nell'anno successivo (c.d. operazioni a cavallo d'anno). In tal caso l'IVA è detraibile nell'anno di ricevimento della fattura.

Ad esempio potrebbe accadere che le fatture dell'anno 2018, soprattutto se inviate negli ultimi giorni dell'anno, pervengano alla controparte nell'anno nuovo (2019).

Una fattura, legittimamente formata in analogico e spedita per esempio via posta ordinaria, potrebbe pervenire al cessionario committente nell'anno 2019, ancora in formato analogico; anno in cui le fatture debbono essere formate e trasmesse in elettronico.

Occorre prestare attenzione a non incorrere in errore all'atto della detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto, a causa dalle nuove disposizioni introdotte dal D.L. 119/2018, secondo il quale – come si è detto in premessa - è legittimo considerare in detrazione nel periodo di liquidazione in cui si è verificato il presupposto di esigibilità, l'imposta relativa alle fatture pervenute e contabilizzate nel medesimo periodo e fino al giorno 15 del mese successivo. Tale regola, infatti, non vale per le fatture che si trovano "a cavallo d'anno", pertanto, tale fattura dovrà essere registrata nel 2019 e la relativa IVA detratta nel 2019.

NOVITA' D.L. 119/2018

Può essere detratta l'IVA a credito relativa alle fatture ricevute e annotate entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione. (TRANNE CHE PER LE FATTURE A CAVALLO D'ANNO)



Entro il termine della liquidazione periodica.

Decorrenza: Dal 24.10.2018

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati -
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)

Dott.ssa Adriana ADRIANI