

OGGETTO

NUOVI TERMINI PER LA DETRAZIONE DELL'IVA E I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

AGGIORNAMENTO

30 GENNAIO 2018

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

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

DIRITTO TRIBUTARIO
IVA
TERMINE DETRAZIONE

CODICE CLASSIFICAZIONE

20
020
019

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE 88/2017 - NUOVI TERMINI PER LA DETRAZIONE DELL'IVA

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.

Recentemente l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con la circolare n.1/E del 17.1.2018 fornendo gli attesi chiarimenti. Dopo aver specificato i principi comunitari in materia, l'Agenzia evidenzia che per esercitare la detrazione deve verificarsi:

1. l'avvenuta esigibilità dell'IVA;
2. il possesso della fattura.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 11/2018

PAGINA

2/6

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.

Infatti, l'art. 19, comma 1, DPR n. 633/72 è stato modificato ad opera dell'art. 2, DL n. 50/2017, variando il momento in cui sorge il diritto alla detrazione dell'IVA a credito, nonché il termine ultimo entro il quale lo stesso può essere esercitato, come di seguito indicato:

ART. 19, COMMA 1, DPR N. 633/72	
Ante DL n. 50/2017	Post DL n. 50/2017
<i>[...] Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.</i>	<i>[...] Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è 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.</i>

Pertanto, il termine ultimo entro il quale è possibile esercitare la detrazione dell'IVA a credito è significativamente ridotto. Lo stesso, infatti, è ora fissato alla dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto (anziché alla dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto).

Così, ad esempio, con riferimento ad un acquisto di beni consegnati / spediti nel mese di settembre 2017 e fatturati a settembre / primi giorni di ottobre 2017, il diritto a detrarre la relativa IVA a credito sorge nel 2017 e la detrazione potrà essere effettuata, al più tardi, con il mod. IVA 2018 relativo al 2017 da presentare entro il 30.4.2018 (applicando la normativa previgente il contribuente avrebbe potuto detrarre l'IVA al più tardi con il mod. IVA 2020 relativo al 2019).

ANNOTAZIONE FATTURE D'ACQUISTO / BOLLETTE DOGANALI

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

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 11/2018

PAGINA

3/6

coerente con la modifica apportata all'art. 19 sopra esposta, il citato art. 2, DL n. 50/2017 ha modificato anche l'art. 25.

ART. 25, COMMA 1, DPR N. 633/72

Ante DL n. 50/2017	Post DL n. 50/2017
<i>Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati ... e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.</i>	<i>Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati ... e deve annotarle 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.</i>

Da quanto sopra deriva quindi che la tempistica connessa con l'annotazione della fattura nel registro IVA acquisti risulta così modificata.

ANNOTAZIONE NEL REGISTRO IVA ACQUISTI

Ante DL n. 50/2017	Prima della liquidazione periodica oppure prima della dichiarazione annuale IVA	nella quale si intende detrarre l'IVA
Post DL n. 50/2017	Prima della liquidazione periodica nella quale si detrae l'IVA e in ogni caso, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura , con riferimento al medesimo anno.	

Così, ad esempio, per un acquisto di beni consegnati / spediti a settembre 2017 (il cui diritto a detrarre l'IVA a credito è sorto nel 2017 e può essere fruito al più tardi con il mod. IVA 2018), ipotizzando che la relativa fattura sia ricevuta nel mese di ottobre 2017, l'annotazione nel registro IVA acquisti dovrà essere effettuato prima della liquidazione periodica nella quale si intende detrarre l'imposta e comunque entro il 30.4.2018 (termine di presentazione del mod. IVA 2018), con anno di riferimento 2017.

DECORRENZA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

L'art. 2, comma 2-bis, introdotto in sede di conversione del DL n. 50/2017, prevede espressamente che le nuove 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);

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 11/2018

PAGINA

4/6

- 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

La soluzione fornita dall'Agenzia delle Entrate fonda le proprie radici sui principi comunitari dettati dalla Direttiva 112 (articoli 178 e 179) e dalle pronunce della Corte di Giustizia UE, in particolare la sentenza 29 aprile 2004, C-152/02.

Secondo tali insegnamenti, dunque, il diritto alla detrazione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i 2 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. 11/2018

PAGINA

5/6

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.

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. 11/2018

PAGINA

6/6

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