

OGGETTO: NUOVI TERMINI PER LA DETRAZIONE DELL'IVA

Riferimenti: **Artt. 19 e 25, DPR n. 633/72**
Art. 2, DL n. 50/2017 D.P.R. 100/1998
Circolare Agenzia delle Entrate 17.1.2018, n. 1/E

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018 ha fornito utili chiarimenti in relazione alla disciplina del diritto alla detrazione dell'IVA, così come modificata lo scorso aprile 2017 dal Decreto Legge n. 50/2017.

In particolare, il legislatore ha apportato importanti modifiche per quel che concerne i termini entro cui è possibile esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, nonché quelli entro i quali è possibile annotare la fattura nel registro IVA acquisti. Le nuove regole si applicano alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1.1.2017. Di conseguenza, per l'IVA relativa a fatture 2015 e 2016 non ancora detratta si potrà continuare ad applicare la normativa previgente, che prevede la detraibilità dell'imposta, al più tardi, entro la scadenza della dichiarazione IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui si era verificata l'esigibilità dell'imposta.

NUOVI TERMINI DI ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE IVA

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, è disciplinato dall'art. 19, comma 1, DPR n. 633/72 che è stato modificato ad opera dell'art. 2, DL n. 50/2017.

Secondo le nuove disposizioni:

“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 del diritto medesimo”.

Per quanto riguarda l'esigibilità (momento nel quale sorge il debito verso l'erario ed il contestuale diritto dell'acquirente per la detrazione dell'imposta) è opportuno precisare che l'imposta diviene esigibile nel momento di effettuazione dell'operazione, cioè al momento del pagamento per la prestazione di servizi o alla consegna per la cessione di beni, ovvero all'emissione della fattura se avviene prima degli eventi indicati.

In sintesi, a seguito delle novità introdotte dal citato DL n. 50/2017, il termine ultimo entro il quale è possibile esercitare la detrazione dell'IVA a credito è stato significativamente ridotto ed è ora individuato nel termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Il modello IVA 2018 relativo al 2017 andrà presentato entro il 30.04.2018.

L'IVA delle fatture 2017, registrate successivamente alla suddetta data, sarà completamente indetraibile e l'imposta andrà ad incrementare il costo sostenuto.

NUOVI TERMINI DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE D'ACQUISTO

Per quanto riguarda gli obblighi di registrazione, 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 coordinare tale disposizione con la modifica apportata all'art. 19 sopra esposta, il DL n. 50/2017 è intervenuto anche sull'art. 25 prevedendo che:

“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”.

COORDINAMENTO TRA I TERMINI DI DETRAZIONE E REGISTRAZIONE

Il disallineamento tra il termine entro il quale esercitare la detrazione e il termine 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”.

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 1 del 17.1.2018 ha chiarito che il coordinamento fra le due norme deve ispirarsi ai principi emersi nella giurisprudenza comunitaria, secondo cui, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, occorre che siano verificati **due presupposti**:

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

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

Si riportano di seguito alcuni esempi pratici.

Acquisto nel 2017 – ricevimento fattura nel 2017 – registrazione nel 2017

Un contribuente mensile ha acquistato dei beni a dicembre 2017, con consegna degli stessi e della relativa fattura nel mese dicembre e con registrazione della fattura nel 2017.

L'IVA a credito, previa annotazione della fattura nel registro degli acquisti confluisce nella liquidazione IVA di dicembre 2017.

Acquisto nel 2017 – ricevimento fattura nel 2017 – registrazione nel 2018

Lo stesso contribuente mensile dell'esempio precedente ha acquistato dei beni a dicembre 2017, con consegna degli stessi e della relativa fattura nel mese dicembre, ma con registrazione della fattura nel 2018.

In mancanza dell'annotazione nel 2017, la fattura potrà essere comunque annotata entro il 30.04.2018 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2017), in un apposito registro sezionale IVA acquisti relativo alle fatture ricevute nel 2017.

L'IVA a credito confluirà nel saldo della dichiarazione IVA relativa al 2017.

Acquisto 2017 – ricevimento fattura nel 2018 – registrazione nel 2018

Un contribuente mensile ha acquistato e pagato un servizio nel mese di dicembre 2017. La fattura (emessa nel 2017) è ricevuta a gennaio 2018. La fattura viene registrata a gennaio 2018.

La detrazione dell'IVA a credito, previa annotazione della fattura nel registro degli acquisti, va operata nella liquidazione IVA del mese di annotazione (gennaio).

Acquisto 2017 – ricevimento fattura nel 2018 – registrazione nel 2019

Lo stesso contribuente mensile dell'esempio precedente ha acquistato e pagato un servizio nel mese di dicembre 2017. La fattura (emessa nel 2017) è ricevuta a gennaio 2018. La fattura viene registrata nel 2019.

In mancanza dell'annotazione nel 2018, la fattura potrà essere comunque annotata entro il **30.04.2019** (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2018), in un apposito registro sezionale IVA acquisti relativo alle fatture ricevute nel 2018.

Nei primi due esempi l'IVA a credito confluirà nel saldo della dichiarazione IVA relativa al 2017, mentre negli ultimi due casi si avrà la detrazione dall'imposta del 2018.

Si rammenta che la detrazione va esercitata tenendo conto delle condizioni esistenti nell'anno in cui l'IVA è divenuta esigibile. Così, ad esempio, per un servizio acquistato nel 2017 (nel quale vi pro-rata di detraibilità 75%), la cui imposta viene detratta nel 2018 (anno di ricevimento della fattura), la detrazione va operata in base alla percentuale di pro-rata del 75%, anche se nell'anno successivo la percentuale di pro rata dovesse cambiare.

MOMENTO DI RICEZIONE DELLA FATTURA

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018, stabilisce la **necessità di tracciare il momento di ricezione delle fatture d'acquisto**, con sistemi che ne attestino la ricezione (PEC, corrispondenza, forse anche mail) per non perdere il diritto alla detrazione dell'IVA.

In dottrina è sorto il dubbio sull'applicabilità del principio alle fatture “emesse e ricevute a cavallo d'anno”, o su tutte le fatture di acquisto.

Se così fosse, ad esempio, una fattura di aprile ricevuta il 9 maggio non permetterebbe la detrazione dell'imposta nella liquidazione del mese di aprile (il 16/5), ma solo in quella di maggio (il 16/6) perché la fattura non è stata ricevuta in aprile.

Tuttavia l'art. 1 del D.P.R. 100/1998 prevede la possibilità di considerare nella liquidazione periodica l'IVA contenuta nelle fatture di cui il contribuente è in possesso alla data di esecuzione della liquidazione periodica (16 del mese), e per la quale viene esercitato il diritto alla detrazione.

Se dovesse essere applicabile il comportamento indicato dalla Circolare in commento, una norma (D.P.R.100/1998) verrebbe superata da un documento interpretativo dell'Agenzia delle Entrate.

Sulla base di questi elementi si ritiene che i principi descritti siano applicabili solo nella gestione degli “sfasamenti” di fine anno.

E’ auspicabile, anche per evitare ulteriori penalizzazioni, che l’Amministrazione Finanziaria ammetta, comunque, questa impostazione.

INAPPLICABILITA’ DELLE SANZIONI

L’Agenzia, in ossequio ai principi dello Statuto del contribuente, puntualizza che non saranno sanzionati i comportamenti adottati nell’ambito della liquidazione periodica del mese di dicembre 2017, difformi dalle precisazioni fornite con la Circolare n. 1/E. In particolare non saranno sanzionati i soggetti che hanno computato nella liquidazione di dicembre 2017 l’IVA relativa a fatture ricevute entro il 16.01.2018, riferite ad operazione con IVA esigibile nel 2017

A cura Studio Consulenti Associati – Ravenna

www.consulentiassociati.ra.it

La presente circolare contiene informazioni di carattere generale sugli argomenti trattati, che non sono da considerare esaustive o sufficienti al fine di adottare decisioni, né possono altresì essere sostitutive della consulenza professionale. Lo Studio Consulenti Associati non può essere ritenuto responsabile per eventuali danni derivanti da decisioni adottate o non adottate utilizzando le informazioni contenute nella presente circolare.