

SERVIZIO FISCALE

CIRCOLARE N. 06 – DEL 26.01.2018

DETRAZIONE IVA: PRIMI CHIARIMENTI FORNITI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE CON CIRCOLARE N. 1/E DEL 17/01/2018

PREMESSA

L'Agenzia delle Entrate, con Comunicato Stampa del 17/01/2018 e con propria **Circolare n. 1/E del 17/01/2018**, ha fornito i primi chiarimenti, tanto attesi, con riferimento alle nuove modalità di detrazione dell'IVA, introdotte dal D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla legge n. 96 del 21 giugno 2017.

LE MODIFICHE NORMATIVE

Si riepilogano le modifiche normative che hanno comportato nuove modalità di detrazione IVA e di registrazione delle fatture di acquisto.

Il novellato art. 19, comma 1, secondo periodo del D.P.R. n. 633/1972 prevede che:

"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".

L'art. 25, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972, prevede ora che:

"Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17 e deve annotarle in apposito registro:

- a) anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta*
- b) e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno".*

Si ricorda, inoltre, che l'art. 21, comma 1, ultimo periodo del D.P.R. n. 633/1972 (non modificato) prescrive che *"... La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente".*

NUOVI TERMINI PER LA DETRAZIONE

Come da noi in precedenza evidenziato, i tre articoli sopra citati (19, 21 e 25 del D.P.R. n. 633/1972), non essendo coordinati tra di loro, hanno portato ad una notevole confusione tra i contribuenti, soprattutto per quanto attiene alle fatture di fine anno.

L'Agenzia delle Entrate, prendendo atto di tale anomalia, con la sopra citata Circolare n. 1/E/2018, ha cercato di fare chiarezza, ispirandosi ai principi espressi dalla Direttiva Comunitaria n. 2006/112/CE e dalla sentenza 29 aprile 2004, C-152/02 della Corte di Giustizia UE.

In sostanza, secondo quanto chiaramente evidenziato dai Giudici Comunitari, **l'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato all'esistenza, oltre che al presupposto sostanziale dell'effettuazione dell'operazione, anche al presupposto formale del possesso di una valida fattura d'acquisto.**

Solo la coesistenza di tale duplice circostanza assicura l'effettivo esercizio del diritto alla detrazione e la neutralità dell'imposta.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, è proprio partendo da tali assunti che si possono coordinare i novellati artt. 19 e 25 del D.P.R. n. 633/1972.

Si può quindi individuare il *dies a quo*, ossia il momento da cui decorre il termine per l'esercizio del diritto alla detrazione in capo al cessionario/committente, nel momento in cui, in capo a quest'ultimo, si verificano entrambe le seguenti condizioni:

- sostanziale: **avvenuta esigibilità dell'imposta**;
- formale: **possesso di valida fattura** redatta conformemente alle disposizioni di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972.

E' solo da tale momento che il soggetto passivo può operare, previa registrazione della fattura secondo le modalità previste dall'art. 25, primo comma del D.P.R. n. 633/1972, la detrazione dell'IVA.

Come chiaramente espresso dall'Agenzia nella Circolare n. 1/2018, "***tale diritto 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***".

Sostanzialmente, sulla base di quanto precisato dall'Agenzia, **il diritto alla detrazione potrà essere esercitato nell'anno in cui il cessionario/committente riceve la fattura, annotandola in contabilità e facendola confluire nella liquidazione del mese o trimestre di registrazione o, qualora la stessa sia registrata entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di ricezione, in dichiarazione annuale.**

Vengono proposte le seguenti esemplificazioni:

**Fattura di acquisto ricevuta nel mese di dicembre 2017,
relativa ad operazioni effettuate nel mese di dicembre 2017**

Le opzioni, **entrambe ammesse**, sono le seguenti:

<p><u>La registrazione viene effettuata entro il 31/12/2017:</u></p> <p>in tal caso la detrazione avviene con la liquidazione IVA relativa al mese di dicembre, da eseguire entro il 16 gennaio 2018 (in dichiarazione annuale per i contribuenti trimestrali non speciali)</p>	<p><u>La registrazione viene effettuata al più tardi entro il 30/4/2018</u> (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2017):</p> <p>in tal caso la registrazione dovrà essere effettuata in un'apposita sezione del registro IVA acquisti (o con altra modalità gestionale e informatica, a condizione che vengano garantiti la corretta tenuta della contabilità ed il controllo nel tempo da parte dell'Amministrazione finanziaria).</p> <p>Il credito IVA concorrerà a formare il saldo della dichiarazione annuale IVA relativa al 2017.</p>
--	--

<p>Fattura di acquisto <u>ricevuta nel 2018,</u> relativa ad <u>operazioni effettuate nel 2017</u> (da regolarizzare se ricevuta oltre i 4 mesi dall'effettuazione dell'operazione - vedi apposito paragrafo)</p>	
<p>Le opzioni, entrambe ammesse, sono le seguenti:</p>	
<p><u>La registrazione viene effettuata nel 2018:</u></p> <p>in tal caso l'imposta evidenziata concorrerà alla liquidazione periodica relativa allo stesso mese o trimestre di registrazione, nel rispetto delle condizioni cui il diritto alla detrazione era assoggettato nel 2017 (ad esempio: pro-rata relativo al 2017)</p>	<p><u>La registrazione viene effettuata tra l'1/1/2019 e, al più tardi, entro il 30/4/2019</u> (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2018):</p> <p>in tal caso la registrazione dovrà essere effettuata in apposita sezione del registro IVA relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018 (o altra modalità consentita - vedi sopra), facendo concorrere l'imposta alla formazione del saldo IVA della dichiarazione annuale relativa al 2018, da presentarsi entro il 30 aprile 2019, nel rispetto delle condizioni cui il diritto alla detrazione era assoggettato nel 2017 (ad esempio: pro-rata relativo al 2017).</p>

VERIFICA DEL MOMENTO DI RICEZIONE DELLA FATTURA

L'Agenzia, oltre a fornire indicazioni sulle modalità di detrazione, fornisce indicazioni anche in merito alla **data in cui la fattura si intende ricevuta**.

Qualora la fattura sia ricevuta con modalità "tracciata", ossia con PEC o altri sistemi che attestino la ricezione del medesimo documento, la data di ricezione coincide con quella indicata nella PEC o in altro documento tracciato. In tal caso, salvo quanto precisato nel successivo paragrafo relativo alla mini sanatoria per le fatture ricevute entro il 16/1/2018, una fattura datata 31/12/2017 e ricevuta ad esempio il 20 gennaio 2018 non potrà mai confluire nella liquidazione IVA relativa al mese di dicembre 2017 o nella dichiarazione IVA relativa al 2017.

Per quanto attiene alle fatture ricevute con modalità "non tracciata", si ricorda che il contribuente, ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972, deve numerare in ordine progressivo le fatture e bollette doganali ricevute. Tale numerazione costituirà prova nei confronti

dell'Amministrazione finanziaria in merito al corretto susseguirsi delle registrazioni dei vari documenti.

MINI SANATORIA

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che, in ossequio dello Statuto del contribuente, considerando che i primi chiarimenti relativi alle disposizioni in oggetto intervengono in data successiva al 16 gennaio 2018 (termine fissato per la liquidazione periodica dell'IVA relativa al mese di dicembre 2017), sono fatti salvi e non saranno sanzionabili i comportamenti, adottati dai contribuenti in sede di tale liquidazione periodica, che siano difformi da quanto esposto nella citata circolare n. 1/E/2018.

L'Agenzia cita ad esempio, quale fattispecie di diffusione generale, soggetta a detta sanatoria, quella dei soggetti passivi che, avendo ricevuto entro il 16 gennaio 2018 fatture relative ad operazioni la cui imposta sia divenuta esigibile nel 2017, abbiano fatto concorrere l'imposta a credito, esposta nei predetti documenti contabili, alla liquidazione relativa al mese di dicembre 2017.

Nella Circolare non vengono invece richiamati i contribuenti trimestrali. Si ritiene che per questi, visti i tempi più lunghi di liquidazione dell'imposta, non siano ricompresi nella "mini sanatoria". Tali soggetti possono infatti adeguarsi alle nuove norme con tempi più ampi rispetto al 16 gennaio 2018, senza incorrere in particolari ostacoli operativi.

DECORRENZA DELLE NUOVE NORME IN TEMA DI DETRAZIONE

Le disposizioni sopra esaminate in materia di detrazione e di registrazione si applicano alle fatture e bollette doganali emesse **dal 1° gennaio 2017**, sempreché le stesse siano relative ad operazioni effettuate, e la cui imposta sia divenuta esigibile a decorrere dalla medesima data. Per contro, permangono le vecchie regole con riferimento alle fatture relative ad operazioni effettuate, e la cui imposta sia divenuta esigibile, anteriormente al 1° gennaio 2017.

NOTE DI ACCREDITO

Le note di variazione, emesse ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1973, non comportano particolari difficoltà, alla luce delle nuove disposizioni. Nella succitata circolare viene precisato che, tenendo conto della nuova formulazione dell'art. 19, primo comma del D.P.R. n. 633/1972, le note di variazione in diminuzione devono essere emesse (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (entro un anno dall'effettuazione dell'operazione, ovvero anche oltre tale termine, qualora il presupposto sia stato contrattualmente previsto all'origine e che non dipenda dal sopravvenuto accordo tra le parti).

DETRAZIONE DELL'IVA ACCERTATA

Si ricorda che l'art. 60 del D.P.R. n. 633/1972 prevede che il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta accertata (in modo definitivo) nei confronti dei cessionari, a seguito del pagamento dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi, inerenti ad avvisi di accertamento o rettifica.

In questo caso, l'acquirente dei beni o dei servizi può continuare ad esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui

ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitatagli ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'operazione originaria.

L'Agenzia precisa, infatti, che tale fattispecie non è stata modificata dal D.L. n. 50/2017, e che, pertanto, i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA addebitata in via di rivalsa a seguito dell'accertamento definitivo rimangono quelli precedentemente stabiliti.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A FAVORE E REGOLARIZZAZIONE DI FATTURE IRREGOLARI O NON RICEVUTE

L'Agenzia delle Entrate, con la richiamata Circolare n. 1/E/2018, precisa inoltre che, in virtù del principio di neutralità dell'IVA, il diritto alla detrazione è in ogni caso garantito dall'istituto della dichiarazione integrativa a favore, di cui all'art. 8, comma 6-bis del D.P.R. n. 322/1998.

Pertanto, il cessionario/committente, che non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute nei termini sopra menzionati, può recuperare l'imposta presentando la dichiarazione integrativa entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria.

L'Agenzia precisa inoltre che restano fermi, in ogni caso, l'obbligo in capo al cessionario/committente di regolarizzare le fatture di acquisto non ricevute o irregolari e l'applicabilità delle sanzioni per la violazione degli obblighi di registrazione previsti dall'art. 6 del D.P.R. n. 471/1997.

A tali fini, si ricorda che per quanto riguarda gli acquisti interni ed intracomunitari sono previsti meccanismi di regolarizzazione in caso di mancata ricezione della fattura o in caso di fattura ricevuta, ma irregolare.

In particolare, per gli acquisti interni l'art. 6, ai commi 8 e 9-bis, del D. Lgs. n. 471/1997, prevede che la regolarizzazione (nel caso in cui il cessionario/committente non abbia ricevuto la fattura) deve avvenire con emissione di documento in duplice esemplare contenente le indicazioni prescritte dall'art. 21 del P.P.R. n. 633/1972, entro quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione, presentando il documento stesso, entro i successivi 30 giorni all'Agenzia delle Entrate e versando la relativa imposta.

Qualora il cessionario/committente abbia ricevuto una fattura irregolare, dovrà presentare all'Agenzia delle Entrate, entro i 30 giorni successivi a quello della registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni corrette, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.

Diversamente, per le forniture di beni e servizi intracomunitari l'art. 46, comma 5 del D.L. n. 331/1993, prevede che, nel caso in cui la fattura relativa all'acquisto intracomunitario non venga ricevuta, l'operazione deve essere regolarizzata entro il secondo mese successivo all'effettuazione dell'operazione, con emissione di autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione ed il relativo versamento.