

A TUTTI I CLIENTI
LORO SEDI

Circolare n. 1
19/01/2018

Oggetto: detrazione IVA degli acquisti – nuovi chiarimenti.

Con la nostra Circolare n. 5 del 02/11/2017 sono state evidenziate le modifiche apportate dal Legislatore ai termini:

- entro i quali è possibile esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA;
- di annotazione della fattura nel registro IVA acquisti.

Recentemente l'Agenzia delle Entrate è intervenuta fornendo i chiarimenti di seguito esaminati.

Fatture di acquisto

Si ricorda che, per effetto delle modifiche apportate all'art. 19 del DPR 633/72, il termine per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA relativa agli acquisti:

- di beni
- di servizi
- di importazioni

è stato anticipato di due anni rispetto al termine precedente.

Ora, infatti, il **diritto alla detrazione** dell'imposta degli acquisti **sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile** (da parte del fornitore) ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione (annuale) relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Il legislatore, inoltre, ha anche riformulato l'articolo 25 del DPR 633/72, il quale oggi prevede che la fattura di acquisto debba essere annotata "*in apposito registro **anteriamente** alla liquidazione 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*".

Come si evidenziava nella richiamata Circolare n. 5 del 02/11/2017, le due norme risultano scollegate.

L'Agenzia, pertanto, al fine di coordinare le norme in tema di detrazione dell'IVA (art. 19 DPR 633/72) e di registrazione delle fatture di acquisto (art. 25 DPR 633/72), richiama alcuni principi comunitari e precisa che il momento a partire dal quale decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo all'acquirente/committente si verificano **entrambe** le seguenti condizioni:

- **avvenuta esigibilità dell'imposta**, che coincide con il momento di effettuazione dell'operazione (cessione dei beni/prestazione di servizi), che rappresenta il presupposto sostanziale;
- **possesso della fattura** di acquisto, che rappresenta il presupposto formale.

Da tale momento il soggetto può, previa annotazione della fattura nel registro degli acquisti, operare la detrazione dell'IVA a credito.

Secondo i chiarimenti forniti, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato:

- **nell'anno** in cui il contribuente **riceve la fattura**, annotandola in contabilità e facendo confluire l'iva nella liquidazione del mese/trimestre di competenza, o
- **al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il documento è stato ricevuto**. In tal caso, la fattura dovrà essere registrata in sezione IVA distinto, nel quale vengono annotate tutte le fatture ricevute nell'anno precedente e registrate entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di ricevimento della fattura.

Grande importanza riveste quindi la **verifica del momento di ricezione** della fattura di acquisto. Sul punto è stato precisato che la ricezione:

- può essere attestata dal messaggio di posta elettronica certificata, o da altri sistemi che dimostrino la ricezione del documento o in mancanza,
- deve emergere da una corretta tenuta della contabilità che presuppone la numerazione in ordine progressivo delle fatture e delle bollette doganali ricevute, in modo da consentire un puntuale controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria del corretto susseguirsi delle registrazioni dei vari documenti.

Nel caso di ricevimento della fattura tramite posta ordinaria si consiglia di conservare la busta affrancata come prova di ricezione.

Sulla base di tali chiarimenti, si riportano alcuni esempi sui diversi casi in cui ci si può imbattere.

CASO A

Un contribuente ha acquistato dei beni il **20.12.2017**, con consegna degli stessi e della relativa fattura nel mese di dicembre.

1. **Annotazione nel 2017**: l'iva a credito, previa annotazione della fattura nel registro degli acquisti, confluisce nella liquidazione IVA di dicembre.
In tal caso, infatti, nel mese di dicembre:
 - sono stati consegnati i beni
 - è stata ricevuta e registrata la fattura.
2. **Annotazione nel 2018**: la fattura può essere registrata nei primi 4 mesi del 2018, ossia entro il 30.04.2018 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2017), in un'apposita sezione del registro IVA acquisti relativo alle fatture ricevute nel 2017.
Mediante tale "speciale" annotazione, l'IVA a credito confluirà nel saldo della dichiarazione IVA relativa al 2017.

CASO B

Un contribuente ha acquistato e pagato un servizio nel mese di dicembre 2017. La fattura (emessa nel 2017) è **ricevuta il 20.01.2018**.

1. **Annotazione nel 2018:** l'Iva a credito, previa annotazione della fattura nel registro degli acquisti, confluisce nella liquidazione IVA del mese di annotazione (es: se la fattura è registrata a gennaio, l'IVA a credito confluirà nella liquidazione del mese di gennaio).
2. **Annotazione nel 2019:** la fattura può essere registrata nei primi 4 mesi del 2019, ossia entro il 30.04.2019 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2018), in un'apposita sezione del registro IVA acquisti relativo alle fatture ricevute nel 2018. Mediante tale "speciale" annotazione, l'IVA a credito confluirà nel saldo della dichiarazione IVA relativa al 2018.

Merita comunque sottolineare che la detrazione va esercitata tenendo conto delle **condizioni esistenti nell'anno in cui l'IVA è divenuta esigibile** (ossia nell'anno di effettuazione dell'operazione). Ci si riferisce in particolare per quei contribuenti che hanno un pro-rata di detraibilità dell'IVA diversa dal 100%. Così, nel caso appena esaminato, anche se l'imposta viene detratta nel 2018 (anno di ricevimento della fattura), ma il servizio è stato acquistato nel 2017, la detrazione va operata in base alla percentuale di pro-rata esistente nel 2017.

Stante quanto sopra esposto, è tuttavia opportuno ricordare che resta fermo l'**obbligo**, in capo all'acquirente di procedere alla **regolarizzazione della fattura di acquisto non emessa nei termini di legge o "irregolare"** al fine di non incorrere in sanzioni.

Tale obbligo prevede che in caso di **mancato ricevimento** della fattura **entro quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione**, deve essere presentata, entro il 30° giorno successivo, una **autofattura** dell'operazione in duplice esemplare, previo pagamento dell'imposta. Pertanto l'acquirente che riceve nel 2018 una fattura relativa a merci consegnate nel mese di giugno 2017, sarà sanzionabile qualora non abbia provveduto ad emettere l'autofattura.

Note di variazione in diminuzione

Le nuove regole previste per le fatture di acquisto valgono anche per le note di accredito. Per un maggior approfondimento si rimanda a quanto esposto nella Circolare n. 5 del 02/11/2017.

Si ricorda solo brevemente che le note di variazione in diminuzione devono essere emesse (e la maggior iva a suo tempo versata può essere detratta) entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la maggiore detrazione (anche in questo caso il termine si è ridotto di due anni).

Facciamo un esempio. Contratto di vendita concluso nel dicembre 2016 che si risolve per sopravvenuto accordo nel mese novembre 2017: il cedente dovrà necessariamente emettere la nota di variazione IVA in diminuzione:

1. nell'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione, ovvero entro il 31.12.2017, ovvero

2. al più tardi entro il 30.04.2018, che corrisponde con il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2017.

Per le modalità di detrazione della relativa imposta si rimanda a quanto già esposto nel paragrafo sopra "Fatture di acquisto".

Casi particolari

Operazioni soggette a split payment

È stato affermato che nel caso in cui le pubbliche amministrazioni e gli enti soggetti a tale meccanismo abbiano **optato per l'esigibilità anticipata dell'imposta** al momento di ricezione o registrazione della fattura (invece che al momento di pagamento della stessa, che sarebbe la regola ordinaria), il diritto alla detrazione dell'iva a credito potrà essere esercitato nel momento in cui l'imposta diventa esigibile (ossia nel momento di ricezione o annotazione della fattura) a condizione che il soggetto sia in possesso della fattura.

Facciamo un esempio. Si ipotizzi una fattura per servizi emessa in regime di *split payment* a dicembre 2017, registrata dalla Pubblica amministrazione (committente del servizio) a febbraio 2018.

Nel caso in cui quest'ultima:

- a) **opti** per l'anticipazione dell'esigibilità, l'IVA è detraibile nella liquidazione del mese di febbraio 2018 ovvero, al più tardi con la dichiarazione IVA relativa a tale anno (30/04/2019);
- b) **non opti** per l'anticipazione dell'esigibilità, la fattura di acquisto potrà essere registrata, al più tardi entro il termine per presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui la fattura è stata pagata che corrisponde con l'anno in cui l'iva è diventata esigibile.

Regime iva "per cassa"

Per i soggetti che adottano il regime IVA "per cassa", viene confermato il principio secondo cui il diritto alla detrazione è ancorato al momento di esigibilità che coincide in questo caso con il **pagamento del corrispettivo**.

Facciamo un esempio. Un contribuente, che adotta il regime IVA "per cassa", ha effettuato un acquisto nel 2017 (beni consegnati a dicembre 2017) con pagamento del relativo corrispettivo ad aprile 2018.

In tal caso il contribuente:

- può detrarre l'IVA nel mese di aprile 2018, previa registrazione della relativa fattura di acquisto, o in qualsiasi altro mese del 2018 confluendo nella relativa liquidazione;
- in caso di mancata annotazione nel 2018, può registrarla entro il 30.04.2019 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2018), in un'apposita sezione del registro IVA acquisti relativo alle fatture ricevute nel 2018.

Clausola di salvaguardia

In considerazione del fatto che i chiarimenti sopra esposti sono pervenuti dopo il 16.01.2018, data in cui scadeva la prima liquidazione periodica IVA del 2018, saranno **fatti salvi e non sanzionati i comportamenti adottati dai contribuenti in sede di liquidazione periodica relativa al mese di dicembre 2017** (scadenza 16.01.2018) che si siano rivelati difformi alle indicazioni fornite. Quindi se il contribuente avendo ricevuto la fattura a gennaio, avesse operato la detrazione dell'IVA già nel mese di dicembre 2017, non potrà essere sanzionato.

I collaboratori dello Studio sono a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

Studio Tognetti Ass. Professionale

LA PRESENTE CIRCOLARE HA ESCLUSIVO FINE INFORMATIVO. NESSUNA RESPONSABILITA' LEGATA AD UNA DECISIONE PRESA SULLA BASE DELLE INFORMAZIONI QUI CONTENUTE POTRA' ESSERE ATTRIBUITA ALLO SCRIVENTE, CHE RESTA A DISPOSIZIONE DEL LETTORE PER OGNI APPROFONDIMENTO O PARERE