

Giovedì 18/01/2018

Il diritto alla detrazione IVA alla luce della circolare 1/2018 dell'Agenzia Entrate

A cura di: AteneoWeb S.r.l.

Il 17 gennaio 2018 l'Agenzia Entrate ha pubblicato la circolare 1/E avente ad oggetto "La disciplina della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dopo le modifiche introdotte dal decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla legge n. 96 del 21 giugno 2017".

In particolare, l'articolo 2, del citato decreto ha modificato:

- l'articolo 19, comma 1, del DPR 633/1972, riducendo il termine entro cui i soggetti passivi di imposta possono detrarre l'IVA relativa ai beni ed ai servizi acquistati o importati,

- l'articolo 25, comma 1, del DPR 633/1972 concernente il termine ultimo entro il quale annotare le fatture relative ai beni e ai servizi acquistati e importati dal soggetto passivo.

Le nuove disposizioni si applicano alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017 sempreché le stesse siano relative ad operazioni effettuate, e la cui relativa imposta sia divenuta esigibile, a decorrere dalla medesima data. Diversamente, continuano ad applicarsi le disposizioni previgenti in relazione agli acquisti di beni e di servizi (e per le importazioni di beni) effettuati, e per i quali l'imposta sia divenuta esigibile, anteriormente al 1° gennaio 2017.

Come anticipato il D.L. n. 50, è intervenuto sull'articolo 19, comma 1, del DPR 633/1972, modificando, nel secondo periodo, il termine entro cui può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti o sulle importazioni di beni. In particolare, 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 della nascita del diritto medesimo".

Risultano invariate le regole che disciplinano la nascita del diritto alla detrazione, che resta ancorato all'esigibilità dell'imposta (momento di effettuazione dell'operazione), mentre è stato ridotto il termine entro il quale il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA (ricondotto, al più tardi, nella data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto).

La nuova formulazione dell'articolo 25, primo comma, del DPR 633/1972, prevede invece che la fattura debba essere annotata "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".

La Circolare 1/E ricorda la sentenza 29 aprile 2004, C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel GmbH), con la quale la Corte di Giustizia, occupandosi di stabilire se un soggetto passivo potesse esercitare il diritto alla detrazione soltanto con riferimento all'anno solare in cui era pervenuta la fattura, o se piuttosto il diritto dovesse essere esercitato, anche con effetto retroattivo, per l'anno solare in cui il medesimo era sorto, ha esplicitato che le disposizioni della direttiva si interpretano nel senso che "il diritto alla [detrazione] deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti da tale disposizione, vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato".

Ne consegue, in sede di coordinamento delle norme interne (articoli 19, comma 1, e 25, primo comma, del

DPR 633/1972, come riformulati dal D.L. n. 50), che il dies a quo da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione:

- (sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e
- (formale) del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 21 del DPR 633/1972.

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.

Ai fini della detrazione dell'imposta, una fattura di acquisto ricevuta nell'anno 2018 (e relativa, ad esempio, ad un acquisto di beni consegnati nel 2017) potrà quindi essere annotata in contabilità, al più tardi, entro il 30 aprile 2019 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2018); qualora la registrazione di tale documento avvenga nei primi quattro mesi del 2019, essa dovrà essere effettuata in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018, al fine di evidenziare che l'imposta, non computata nelle liquidazioni periodiche IVA relative al 2019, concorre alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2018.

Resta ferma la possibilità per ciascun soggetto passivo di adottare soluzioni gestionali e informatiche diverse dall'annotazione nel registro IVA sezionale, a condizione che le stesse garantiscano tutti i requisiti richiesti per una corretta tenuta della contabilità, consentendo, altresì, un puntuale controllo nel tempo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Per quanto concerne la verifica del momento in cui la fattura d'acquisto è stata ricevuta dal cessionario/committente, la Circolare precisa che la ricezione stessa deve emergere:

- o da un messaggio di posta elettronica certificata
- o da altri sistemi che attestino la ricezione del documento medesimo
- o infine da una corretta tenuta della contabilità (obbligo di numerare in ordine progressivo le 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.

Per le fatture ricevute in ritardo, permane l'obbligo in capo al soggetto passivo cessionario/committente di procedere alla regolarizzazione della fattura di acquisto non emessa nei termini di legge o "irregolare". La Circolare rammenta inoltre che la detrazione dovrà essere esercitata alle condizioni esistenti nel periodo di imposta in cui l'imposta medesima è divenuta esigibile. Quindi, per esempio, un soggetto che abbia acquistato un servizio nel 2017 (anno in cui aveva un pro rata di detraibilità del 75%), pur operando la detrazione nel 2018 (anno in cui ha ricevuto la fattura dal proprio fornitore), dovrà applicare in sede di detrazione il pro rata vigente nel 2017.

Seguono alcuni esempi tratti dalla Circolare 1/E del 17 gennaio 2018:

- si ponga il caso di un imprenditore (che effettua le liquidazioni dell'imposta mensilmente) che acquisti dei beni il 20 dicembre 2017, con consegna della merce accompagnata dalla relativa fattura nello stesso mese. L'IVA a credito, relativa a tale cessione di beni, confluirà, previa registrazione della fattura di acquisto nel 2017, nella liquidazione IVA relativa al mese di dicembre 2017 (da eseguire il 16 gennaio 2018), dal momento che nel mese di dicembre

- i beni sono stati consegnati

- la fattura è stata ricevuta e registrata dal soggetto passivo cessionario.

- il medesimo soggetto, che avendo ricevuto la fattura relativa allo stesso acquisto entro il 31 dicembre 2017 non abbia annotato la stessa nel 2017, potrà registrare il documento contabile, al più tardi, entro il 30 aprile 2018 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2017) in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2017. Il credito IVA concorrerà a formare il saldo della dichiarazione annuale IVA relativa al 2017.

- Nella diversa ipotesi in cui il soggetto passivo, avendo acquistato e pagato servizi nel mese di dicembre 2017, riceva la fattura (emessa nel 2017) il 20 gennaio 2018, potrà esercitare il diritto alla detrazione, previa registrazione della stessa, nella liquidazione relativa al mese di gennaio 2018, da effettuarsi entro il 16 febbraio 2018 (pur nel rispetto delle condizioni cui il diritto alla detrazione era assoggettato nel 2017).

- Il medesimo imprenditore in relazione allo stesso acquisto potrà detrarre l'imposta a credito mediante registrazione di tale documento contabile, al più tardi, entro il 30 aprile 2019. Nel caso in cui tale documento sia registrato nel corso del 2018, l'imposta in esso evidenziata concorrerà alla liquidazione periodica relativa allo stesso mese; qualora, invece, si effettui la registrazione del documento, ad esempio, in data 23 aprile 2019, detta registrazione dovrà essere effettuata in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018; ciò al fine di far concorrere la relativa IVA a credito alla determinazione del saldo d'imposta risultante dalla dichiarazione annuale IVA relativa al 2018, da presentare entro il 30 aprile 2019.

Non sanzionabilità fino al 16 gennaio 2018

In ossequio ai principi dello Statuto del contribuente e in considerazione del fatto che i chiarimenti della Circolare 1/E sono stati forniti in una 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 ed eventualmente difformi rispetto alle indicazioni fornite con il presente documento di prassi.

La Circolare fa riferimento, in particolare, ai 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.

Note di variazione

Tenendo conto della nuova formulazione dell'articolo 19, comma 1, del DPR 633/1972, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (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 (cfr., con riguardo all'individuazione dell'anno in parola, la risoluzione n. 89/E del 18 marzo 2002, confermata dalle successive risoluzioni n. 307/E del 21 luglio 2008 e n. 42/E del 17 febbraio 2009).

Detrazione dell'IVA addebitata in via di rivalsa in seguito ad accertamento divenuto definitivo

La nuova disciplina non ha effetti sui termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA addebitata in via di rivalsa in seguito ad accertamento divenuto definitivo.

Al riguardo la Circolare ipotizza il caso di un cessionario/committente che abbia ricevuto da un proprio fornitore una fattura o una nota di variazione emessa ai sensi dell'articolo 26, comma 1, del DPR 633/1972, attraverso cui viene esercitata la rivalsa dell'IVA accertata e pagata all'Erario dal fornitore medesimo. In tale ipotesi, il soggetto (originario committente i servizi o cessionario dei beni) può, anche successivamente alle modifiche recate dal D.L. n. 50, esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione.

Detrazione IVA per le operazioni soggette a split payment

La Circolare precisa che nel caso in cui il soggetto per cui trova applicazione la disciplina dello split payment abbia deciso di optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento di ricezione o registrazione della fattura (anziché al momento di pagamento della stessa), una volta adottata la scelta, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato nel momento in cui l'imposta diviene esigibile (a condizione che il soggetto sia già in possesso della relativa fattura di acquisto.).

La circolare ipotizza, a titolo esemplificativo, il caso di una fattura per servizi emessa, in regime di scissione dei pagamenti, nel dicembre 2017, registrata dal soggetto passivo committente nel mese di febbraio 2018. Se il contribuente opta per l'anticipazione dell'esigibilità, l'IVA evidenziata in tale fattura è detraibile nella liquidazione del mese di febbraio 2018 ovvero, al più tardi, con la dichiarazione relativa a tale anno, essendosi verificati nello stesso entrambi i menzionati presupposti (esigibilità e possesso della fattura). Nel diverso caso in cui il soggetto passivo non abbia optato per l'anticipazione dell'esigibilità, la fattura di acquisto potrà essere registrata al più tardi entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la medesima fattura è stata pagata, vale a dire l'anno in cui l'imposta è divenuta esigibile.

Regime IVA per cassa e detrazione

I soggetti che adottano il regime dell'IVA per cassa liquidano l'imposta secondo un criterio di cassa sia per quanto concerne le operazioni attive che per quanto concerne le operazioni passive. Il regime consente di differire l'esigibilità dell'IVA al pagamento del corrispettivo per coloro che, operando nell'esercizio di impresa, arti o professioni e avendo realizzato nell'anno precedente un volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro, effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni. In considerazione del fatto che la norma differisce il momento in cui l'IVA sugli acquisti può essere considerata esigibile, anche il termine entro il quale il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta deve essere ancorato al peculiare momento di esigibilità stabilito dal regime per cassa (ovvero al momento del pagamento del corrispettivo).

Per esemplificare, si ponga il caso di una fattura emessa da un fornitore, con riferimento ad una cessione di beni consegnati nel mese di dicembre 2017, nei confronti di un soggetto che ha optato per il cash accounting, pagata e registrata da tale soggetto nel mese di aprile 2018.

L'IVA evidenziata in tale fattura è detraibile nella liquidazione del mese di aprile 2018 in quanto, in tale mese risultano verificati i presupposti cui, nei termini anzidetti, è subordinato il diritto alla detrazione dell'IVA, vale a dire l'esigibilità dell'imposta (i.e. pagamento del corrispettivo) e il possesso della fattura relativa all'acquisto effettuato.

La Circolare 1/E precisa che in ogni caso, il soggetto passivo potrà registrare la fattura relativa all'acquisto effettuato al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno 2018. Qualora la registrazione intervenga nel periodo compreso tra il 1° gennaio ed il 30 aprile 2019, il contribuente potrà annotare il documento di acquisto in un registro sezionale relativo al 2018 (o evidenziando in altri modi il medesimo) e facendo confluire il credito IVA ad esso relativo nella dichiarazione relativa al periodo 2018.

Esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta mediante la dichiarazione integrativa c.d. "a favore"

La Circolare 1/E conferma che l'effettività del diritto alla detrazione dell'imposta e il principio di neutralità dell'IVA sono, in ogni caso, garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del DPR n. 322 del 1998 (c.d. dichiarazione integrativa a favore), con la quale, in linea generale, è possibile correggere errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile.