PERCUDANI & PARTNERS
SOCIETA' DI SERVIZI AMMINISTRATIVI E TRIBUTARI

Monza, 22.01.2018

Circolare 06/2018
a cura dello Studio Associato Percudani

A tutti i clienti

Oggetto: i chiarimenti dell'Agenzia sulle novità della detrazione IVA (IVA su fatture di acquisto).

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 01/2018 ha finalmente fornito i chiarimenti richiesti da molti mesi sulle novità legate alle modifiche introdotte dal D.L. 50/2017 in materia di detrazione IVA.

I chiarimenti, se per certi versi tranquillizzano andando verso l'auspicata semplificazione, per altri sembrano voler introdurre invece notevoli rigidità circa la registrazione delle fatture di acquisto di beni o servizi che sembra possano imporre una modifica delle abitudini ormai consolidate.

Secondo quanto affermato nella circolare 01/2018 dell'Agenzia sembrerebbe infatti che, trascorso il mese di gennaio 2018, non sarà più possibile registrare nel mese o trimestre precedente una fattura ricevuta nel mese o trimestre precedente. In altre parole una fattura ricevuta nel mese di aprile, anche se datata 31 marzo, non potrà più essere registrata nel mese di marzo (o nel primo trimestre se contribuente trimestrale), tanto più se questa data risulterà da un timbro postale, da una mail o da una PEC. Si attendono ulteriori chiarimenti in ordine a questo punto che porterebbe una sorta di "piccola rivoluzione" a quella prassi, invero piuttosto diffusa, di registrare nel mese precedente anche le fatture ricevute i primi giorni del mese successivo.

Qualora dovesse essere confermata questa interpretazione, chi contabilizza le fatture di acquisto dovrà interrogarsi su quale sia la data di ricezione (ed eventualmente, per quanto riguarda i commercialisti, interrogare i propri clienti di studio…) per ogni fattura ricevuta. Speriamo davvero non sia così.

Veniamo ora ad affrontare nel dettaglio i chiarimenti forniti dalla circolare dell'Agenzia.

Premessa

Come già precisato nelle ns. circolari 09/2017 e 01/2018 (quest'ultima rivolta solo ai clienti con contabilità esterna), il D.L. 50/2017 ha modificato gli articoli 19 (detrazione dell'imposta) e 25 (registrazione delle fatture di acquisto), D.P.R. 633/1972, sancendo che, in relazione alle fatture emesse a decorrere dal 1° gennaio 2017 (sempreché le stesse siano relative a operazioni effettuate, e la cui relativa imposta sia divenuta esigibile, a decorrere dalla medesima data):

- il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile (cioè, il momento di effettuazione dell'operazione, ovvero il momento in cui il soggetto attivo ha emesso la fattura) ed è esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo;
- la fattura di acquisto va annotata anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione e, comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

In merito alle due suaccennate disposizioni, che sembrano tra loro non coordinate, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 1/E/2018, ha fornito la chiave interpretativa con cui applicare i suddetti principi, sposando un criterio morbido che può evitare gran parte delle problematiche che erano state palesate da diversi commentatori.

Il principio comunitario

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 in contabilità	Detrazione dell'Iva
Fattura ricevuta nel 2017	20 dicembre 2017	Dicembre 2017	Dicembre 2017	Dicembre 2017
	20 dicembre 2017	Dicembre 2017	Dal 1° gennaio al 30 aprile 2018 (*)	Nella dichiarazione Iva del 2017
Fattura ricevuta nel 2018	20 dicembre 2017	Gennaio 2018	Gennaio 2018	Gennaio 2018
	20 dicembre 2017	Gennaio 2018	In un qualsiasi mese del 2018	Nella liquidazione del mese in cui ha effettuato la registrazione
	20 dicembre 2017	Gennaio 2018	Dal 1° gennaio al 30 aprile 2019 (*)	Nella dichiarazione Iva del 2018

(*) 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.

Una riflessione per i contribuenti trimestrali

Le esemplificazioni proposte dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate sono tutte riferite al contribuente con liquidazioni mensili.
Le stesse, tuttavia, possono tranquillamente essere utilizzate anche dai contribuenti con liquidazioni trimestrali, avendo cura di rispettare i medesimi principi.
Quindi, la fattura di acquisto di dicembre 2017, ricevuta entro la fine del 2017, potrà essere registrata:

- nel 2017, con detrazione dell'Iva nello stesso periodo;
- nel 2018, su apposito sezionale, entro il termine del 30 aprile 2018 e con detrazione dell'Iva nella dichiarazione annuale del 2017.

Viceversa, la fattura di acquisto di dicembre 2017, ricevuta nel 2018, potrà essere registrata:

- in un qualsiasi trimestre del 2018, con detrazione dell'Iva nello stesso periodo;
- in un apposito sezionale, nel periodo dal 1° gennaio al 30 aprile 2019, con detrazione dell'Iva nella dichiarazione annuale del 2017.

La detrazione secondo le originarie regole

Posto che è ormai acclarato come l'esercizio del diritto alla detrazione possa avvenire anche con l'annotazione del documento in un anno successivo a quello di effettuazione dell'operazione (si pensi alla fattura del dicembre 2017 ricevuta nel 2018 con detrazione nel medesimo anno), si rammenta che la detrazione dovrà essere esercitata alle condizioni esistenti nel periodo di imposta in cui l'imposta medesima è divenuta esigibile.

Così, ad 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.

La registrazione delle fatture ricevute nei primi giorni del mese

A fronte di una interpretazione morbida sulla gestione della detrazione dell'Iva, la circolare n. 1/E/2018 propone una sorta di "blocco" a una prassi che si crede abbastanza diffusa; ci si riferisce, in particolare, all'abitudine di registrare (ad esempio) tra gli acquisti del mese di gennaio (portando in detrazione la relativa Iva) le fatture datate gennaio e ricevute (sempre ad esempio) nei primi giorni del mese di febbraio, sino al termine di effettuazione della liquidazione Iva.
Il tutto, in forza del disposto dell'articolo 1, D.P.R. 100/1998 che, al riguardo, prevede che "*Entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, … , e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972*".
Il riferimento al momento in cui il contribuente dovesse essere in possesso del documento era generalmente riferito alla data di effettuazione della liquidazione.
Ora l'Agenzia delle entrate sembra demolire questa certezza, ove afferma che non sarà sanzionato (solo perché i chiarimenti sono stati varati successivamente alla data del 16 gennaio), il comportamento del soggetto passivo che, avendo ricevuto entro il 16 gennaio 2018 fatture relative a operazioni la cui imposta sia divenuta esigibile nel 2017, abbia fatto concorrere l'imposta a credito, esposta nei predetti documenti contabili, alla liquidazione relativa al mese di dicembre 2017.
Ora, va chiarito se tale affermazione sia riferibile solo al caso del mese di dicembre, posto che ci si trova a cavallo d'anno, ovvero se tale principio sia applicabile anche alle liquidazioni del mese (ad esempio) di febbraio, di marzo, etc..

La prova del momento di ricezione della fattura

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;
- la protocollazione progressiva operata dal contribuente in relazione ai documenti ricevuti, così da far presumere, sino a prova contraria, che l'inserimento del protocollo sia la prova generale del momento di ricezione, tale da consentire all'Amministrazione un puntuale controllo del corretto susseguirsi delle registrazioni dei vari documenti.

La mancata ricezione della fattura

La circolare giustamente rammenta che permane, in ogni caso, 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", il cui inadempimento è sanzionato ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 6, comma 8 e comma 9-*bis*, ultima parte, D.Lgs. 471/1997.
In definitiva, qualora sia stato effettuato un acquisto nel mese di dicembre e, entro 4 mesi, il soggetto non abbia ricevuto la fattura, si dovrà provvedere a emettere una autofattura denuncia, da consegnare all'Agenzia delle entrate con versamento della relativa imposta, entro i 30 giorni successivi all'inutile decorso del termine.

Le note di credito

È noto che l'articolo 26, D.P.R. 633/1972 consente – a determinate condizioni – il recupero dell'imposta originariamente addebitata in rivalsa, qualora successivamente all'emissione della fattura e alla registrazione della stessa l'operazione venga meno in tutto o in parte o se ne riduca l'ammontare imponibile in conseguenza degli eventi previsti (ad esempio, dichiarazione di nullità, annullamento, mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose, etc.).
La nota di variazione in diminuzione non può essere emessa dopo un anno dall'effettuazione dell'operazione nel caso in cui gli eventi previsti si verifichino in dipendenza di un sopravvenuto accordo tra le parti. Da ciò deriva che il limite temporale di un anno non opera nel caso in cui la diminuzione sia stata determinata da una causa non dipendente dalla sopravvenuta volontà delle parti.

Quindi, la nota di credito emessa si equipara a una fattura di acquisto in quanto determina – di fatto – un meccanismo di detrazione dell'Iva; ne deriva che 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.

La rivalsa dell'imposta nel caso di accertamento

Può accadere, nella pratica, che una operazione non sia fiscalizzata nel mondo Iva, ovvero lo sia solo parzialmente e l'Amministrazione finanziaria contesti tale violazione al soggetto attivo.
L'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 sancisce il diritto del contribuente di rivalersi dell'imposta (o della maggiore imposta) relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi qualora abbia provveduto al pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.
In tal caso, il cessionario o il committente può 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 addebitata in via di rivalsa e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione.
In tale caso, dunque, visto che la norma non è stata modificata, non mutano i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva addebitata in via di rivalsa in seguito ad accertamento divenuto definitivo.

Detrazione e *split payment* (per il soggetto che riceve la fattura)

Nelle operazioni per le quali si applica la scissione dei pagamenti, l'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi.
Tuttavia, i soggetti che applicano lo *split* possono comunque optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura ovvero al momento della registrazione della medesima.
Nell'ipotesi di esigibilità anticipata (opzione esercitabile anche per singola fattura) sarà possibile dare rilevanza, alternativamente, al momento della ricezione della fattura di acquisto ovvero al momento della sua registrazione.
In tali ipotesi, il diritto alla detrazione dell'imposta potrà essere esercitato nel momento in cui l'imposta medesima diviene esigibile, ossia al verificarsi di uno degli eventi sopra descritti (*i.e.* ricezione della fattura di acquisto ovvero registrazione della stessa), a condizione che il soggetto sia già in possesso della relativa fattura di acquisto. Qualora, nelle more della registrazione dell'acquisto, sia effettuato il pagamento del corrispettivo, l'esigibilità sarà riferita a tale momento.
Nelle ipotesi in cui il soggetto non opti per l'anticipazione dell'esigibilità, facendo coincidere il momento dell'esigibilità con il momento del pagamento, le regole speciali in tema di *split payment* derogano al principio generale, nel senso che viene meno l'obbligo di annotare la fattura di acquisto entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di ricevimento della stessa, e con riferimento al medesimo anno.

Esempio

Si pensi a una fattura per servizi emessa, in regime di scissione dei pagamenti, nel dicembre 2017, registrata dal soggetto passivo committente nel mese di febbraio 2018.
In tale ipotesi:

- 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);
- se il soggetto passivo non opta 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.

Detrazione Iva e regime Iva per cassa

I soggetti che applicano il regime del *cash accounting*, liquidano l'Iva secondo un criterio di cassa sia per quanto concerne le operazioni attive sia per quanto concerne le operazioni passive.
In particolare, il diritto alla detrazione dell'imposta relativa agli acquisti effettuati da tali soggetti è esercitato a partire dal momento in cui i relativi corrispettivi sono pagati, o, comunque, decorso un anno dal momento in cui l'operazione si considera effettuata; pertanto, il termine ultimo per l'esercizio del diritto va parimenti ancorata al momento del pagamento del corrispettivo (ovvero al decorso dell'anno).

Esempio

Fattura emessa da un fornitore, con riferimento a 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.
In tal caso:

- l'Iva è detraibile nella liquidazione del mese di aprile 2018 in quanto, in tale mese risultano verificati i presupposti sostanziali e formali;
- 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 registri nel periodo 1° gennaio/30 aprile 2019 si dovrà utilizzare i sezionali, facendo confluire il credito nella dichiarazione annuale del 2018).

Mancato rispetto del termine ultimo e dichiarazione integrativa a favore

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 a favore, con la quale 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.
Così, il soggetto che non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'Iva nei termini, può recuperare l'imposta presentando la menzionata dichiarazione entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione.
Restano fermi, in ogni caso:

- l'obbligo in capo al soggetto passivo cessionario/committente di procedere alla regolarizzazione della fattura di acquisto "irregolare";
- l'applicabilità delle sanzioni per la violazione degli obblighi di registrazione.

Restando a Vs. disposizione per ogni chiarimento si rendesse necessario in merito alla presente, cogliamo l'occasione per porgerVi i ns. migliori saluti.

Percudani & Partners

20900 MONZA – Via Italia, 46 – Tel. 039/2351611 – Fax 039/2351616
20092 CINISELLO BALSAMO - Via XXV Aprile, 13 - Tel. 02/66049240 - Fax 02/66011465
24100 BERGAMO - Via Broseta, 101 - Tel. 035/318255 - Fax 035/322218
e-mail: info@percudani.it
www.percudani.it