

CIRCOLARE N. 10 DEL 22 GENNAIO 2018

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SULLA NUOVA DISCIPLINA DELLA DETRAZIONE IVA

Rif. normativi D.L. 50/2017

e di prassi: Circolare Agenzia delle Entrate n. 1/2018

In sintesi

L'imposta sugli acquisti, se non detratta nell'anno di competenza, potrà essere comunque recuperata entro la scadenza dei termini per l'accertamento, passando attraverso la dichiarazione integrativa "a favore".

È quanto emerge dalla circolare dell'agenzia delle entrate n. 1/E del 17 gennaio 2018, che, mediante un'interpretazione euro-orientata della normativa, ridimensiona notevolmente la comminatoria di decadenza prevista al comma 1 dell'art. 19 del DPR 633/72, secondo cui il diritto alla detrazione va esercitato, al più tardi, con la dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta in cui è sorto.

I tanto attesi chiarimenti dell'Agenzia sulle modifiche introdotte dal DL n. 50/2017, dunque, tutelano adeguatamente i principi di neutralità dell'imposta e di effettività del diritto alla detrazione, delineando per i contribuenti un quadro più favorevole del precedente.

L'esercizio della detrazione IVA, secondo i principi espressi dalla Corte di Giustizia Ue (causa C-152/02), è subordinato non solamente al **requisito sostanziale** dell'esigibilità dell'imposta ma anche a quello, formale, del possesso della fattura d'acquisto. Questo il cardine dei chiarimenti contenuti nella circolare n. 1 del 17/01/2018, grazie a cui l'Agenzia delle Entrate scioglie i numerosi dubbi sorti in tema di detrazione IVA a seguito delle novità introdotte dal DL 50/2017 e fornisce dettagliate istruzioni operative.

Particolarmente interessante è la precisazione concernente il coordinamento fra le novellate norme in tema di detrazione dell'imposta (art. 19 del DPR 633/72) e registrazione delle fatture d'acquisto (art. 25 del DPR 633/72).

Secondo quanto si legge nel documento di prassi, il **diritto alla detrazione** potrà essere **esercitato**:

- **nell'anno in cui il soggetto passivo, venuto in possesso del documento, lo**

annota in contabilità facendolo confluire nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo di competenza, o, al più tardi,

- **entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA** relativa all'anno in cui il documento è stato ricevuto.

L'Agenzia delle Entrate, nel paragrafo 1.4 della propria circolare, sottolinea che *“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 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.”*

È tuttavia ammessa la possibilità di adottare soluzioni gestionali e informatiche diverse dall'annotazione in un registro sezionale, a condizione che le stesse garantiscano i requisiti richiesti per la corretta tenuta della contabilità e il controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Grande importanza riveste dunque la **verifica del momento di ricezione** della fattura d'acquisto. Tale momento deve emergere alternativamente da:

1. ricezione tramite posta elettronica certificata o mediante altri sistemi che possano attestarne la ricezione (es: Raccomandata AR), oppure in alternativa:
2. corretta ed ordinata tenuta della contabilità da parte del cessionario o committente, che deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali ricevute.

L'Agenzia delle Entrate precisa che, in considerazione del fatto che i suddetti chiarimenti sono intervenuti in data successiva al 16 gennaio 2018 (data entro la quale effettuare la liquidazione periodica dell'IVA relativa al mese di gennaio), sono fatti salvi e **non** saranno **sanzionabili** i comportamenti, eventualmente difforni, adottati con riferimento a tale liquidazione. Nel documento di prassi ci si riferisce, in particolare, a quei soggetti passivi che, avendo ricevuto entro il 16 gennaio 2018 fatture relative ad operazioni la cui imposta era divenuta esigibile nel 2017, hanno fatto concorrere l'imposta a credito alla liquidazione relativa al mese di dicembre del 2017.

Altri chiarimenti

L'Agenzia delle Entrate ha fornito i seguenti altri chiarimenti nella propria circolare:

1. **note di credito:** in forza del combinato disposto degli artt. 19 e 26 del DPR 633/72, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa al più tardi entro il termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione. Entro la stessa data può essere detratta la maggiore imposta a suo tempo versata. L'Agenzia conferma, inoltre, stante il carattere di specialità dell'art. 60 nel contesto del DPR 633/72, che non mutano i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA addebitata in via di rivalsa in seguito ad accertamenti divenuti definitivi. Il cessionario (o il committente) potrà detrarre l'imposta al più tardi con la dichiarazione relativa al **secondo anno successivo** a quello in cui ha corrisposto l'IVA addebitata in via di rivalsa e alle condizioni esistenti al momento in cui l'originaria operazione era stata effettuata.
2. **split payment:** l'Agenzia delle Entrate afferma che nel caso in cui le pubbliche amministrazioni e gli enti soggetti a tale meccanismo abbiano deciso di optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento di ricezione o registrazione della fattura (invece che al momento di pagamento della stessa), una volta adottata la scelta, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato, sempre che si sia in possesso del documento, nel momento in cui l'imposta diviene esigibile.
3. **3 . IVA per cassa:** viene confermato il principio secondo cui il diritto alla detrazione deve essere ancorato al momento di esigibilità, che coincide con il pagamento del corrispettivo. Nel caso di una fattura riferita alla cessione di beni consegnati nel 2017 nei confronti di un soggetto che ha adottato il "*cash accounting*", che sia stata pagata e registrata nel mese di aprile 2018, l'IVA evidenziata in fattura sarà detraibile nella liquidazione di aprile 2018, in quanto in tale mese risultano verificati i necessari presupposti per l'esercizio della detrazione.
4. principio di **neutralità dell'IVA** sono in ogni caso garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa "a favore". Avvalendosi della presentazione di tale dichiarazione, il soggetto passivo cessionario o committente potrà comunque recuperare l'imposta relativa ad acquisti documentati nelle fatture ricevute, per la quale non ha **esercitato il diritto** alla detrazione, fatto salvo l'obbligo di regolarizzare la fattura d'acquisto con i conseguenti aspetti sanzionatori.

Decorrenza della nuova disciplina

La legge di conversione n. 96 del 21 giugno 2017 ha aggiunto il comma 2-bis all'articolo 2 del decreto-legge n. 50 del 2017, in base al quale "*le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017*".

Sotto il profilo sistematico, tale disposizione deve essere coordinata con le nuove norme di cui all'articolo 19, comma 1, ed all'articolo 25, primo comma, del DPR n. 633 del 1972. Pertanto, la nuova disciplina si applica alle fatture ed alle bollette doganali **emesse dal 1° gennaio 2017** sempreché le stesse siano relative ad operazioni (*i.e.* acquisti di beni e di servizi e importazioni di beni) 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.