

Milano, lì 23 gennaio 2018
Circolare Informativa

Detrazione IVA : novità e chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate

Indice

1. Premessa
2. Normativa comunitaria
3. Termine iniziale per esercitare il diritto alla detrazione
4. Termine finale per esercitare il diritto alla detrazione
5. Detrazione IVA e registrazione della fattura passiva
 - 5.1. Momento di ricezione della fattura
 - 5.2. Coordinamento normativo tra la detrazione dell’IVA e la registrazione della fattura
 - 5.3. Clausola di salvaguardia
6. Regolarizzazione delle fatture di acquisto non emesse nei termini di Legge
 - 6.1. Regolarizzazione delle operazioni imponibili
 - 6.2. Regolarizzazione delle operazioni soggette a “*reverse charge*”
7. Note di variazione IVA
8. Detrazione dell’IVA accertata
9. Casi particolari
 - 9.1. Detrazione e “*split payment*”
 - 9.2. Detrazione e IVA per cassa
10. Esercizio del diritto alla detrazione e dichiarazione integrativa



MASSIMO BIANCHI
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO
TEL. 0273954116 FAX 0273954391
E-MAIL: dr.m.bianchi@mailitalia.com
PEC: massimo.bianchi@odcec milano.it

1. Premessa

Il meccanismo della detrazione dell'IVA – disciplinato dagli artt. 19, 19-bis1, 19-bis1, 19-bis2 e 19-ter del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 – permette al cessionario o committente, soggetto passivo d'imposta, di recuperare il tributo a lui addebitato in fattura a titolo di rivalsa, rispettivamente, dal cedente del bene o dal prestatore del servizio.

Il diritto alla detrazione dell'IVA non è illimitato, poiché compete solo se i beni e i servizi acquistati (o importati) sono impiegati per realizzare operazioni imponibili (o a queste assimilate). Secondo la normativa interna e comunitaria, l'IVA è detraibile solo se:

è afferente ad operazioni effettuate, ovvero che dovranno essere eseguite anche in periodi d'imposta successivi, sempreché il bene o il servizio acquistato sia congiunto e connesso all'attività del soggetto passivo (c.d. principio dell'inerenza). A questo proposito, la R.M. 23.7.2002, n. 244/E ha precisato che deve sussistere uno “stretto rapporto di strumentalità” tra l'esercizio dell'attività esercitata dal soggetto passivo IVA e l'utilizzo del bene o del servizio acquistato;

addebitata sulle fatture di acquisto rilasciate dai fornitori dei beni (o dai prestatori dei servizi).

Rimane, naturalmente, inteso che il diritto alla detrazione dell'IVA non si estende all'imposta che sia stata pagata per il semplice fatto di essere stata menzionata in fattura. La Corte di Giustizia UE, con la sentenza del 6.11.2003 (cause riunite da n. C-78/02 a C-80/02), ha, infatti, affermato che “l'importo indicato come imposta sul valore aggiunto nella fattura emessa da una persona che fornisce servizi allo Stato non deve essere considerato imposta sul valore aggiunto qualora tale persona ritenga erroneamente di fornire tali servizi in qualità di lavoratore autonomo, mentre in realtà vi è un vincolo di subordinazione”.

L'esercizio della detrazione IVA è, inoltre, subordinato alla congiunta sussistenza di due condizioni:

il cedente del bene (o il prestatore del servizio) ha esercitato il diritto di rivalsa nei confronti del cessionario;

l'imposta è esposta separatamente in fattura – o in un altro documento, come la bolla doganale di importazione, che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato (Corte di Giustizia UE 29.4.2004, n. C-152/04) – e non semplicemente conglobata nel prezzo;

la fattura è preventivamente annotata dal cessionario nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. 633/1972.

Novità normative 2017

L'art. 2, co. 1, del D.L. 24.4.2017, n. 50 ha apportato significative modifiche al termine per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA e a quello per la registrazione delle fatture di acquisto. In particolare, è stato previsto che:

il diritto alla detrazione dell'imposta deve essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione annuale relativa al medesimo anno in cui il diritto è sorto (art. 19, co. 1,



MASSIMO BIANCHI
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO
TEL. 0273954116 FAX 0273954391
E-MAIL: dr.m.bianchi@mailitalia.com
PEC: massimo.bianchi@odcecmilano.it

del D.P.R. 633/1972). Il termine è stato, pertanto, ridotto di due anni, in quanto – in base alla disciplina previgente – il diritto alla detrazione poteva essere esercitato, invece, entro la scadenza della presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto era sorto;

l'annotazione dei documenti di acquisto sull'apposito registro deve avvenire prima della liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e, in ogni caso, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di ricezione della fattura, con riferimento al medesimo anno (art. 25, co. 1, del D.P.R. 633/1972).

Ai sensi dell'art. 2, co. 2-bis, del D.L. 50/2017, le nuove disposizioni relative all'esercizio della detrazione IVA e alla registrazione dei documenti d'acquisto si applicano con riferimento alle fatture e alle bollette doganali emesse dall'1.1.2017.

Il combinato disposto delle suddette norme pone, tuttavia, delle criticità operative, in primo luogo quella riguardante la registrazione degli acquisti effettuati in concomitanza alla chiusura del periodo d'imposta. Questo dubbio interpretativo è stato affrontato dalla Agenzia delle Entrate, con la C.M. 17.1.2018, n. 1/E, che si è soffermata su alcuni specifici profili:

la normativa comunitaria;

il termine iniziale e finale di esercizio della detrazione IVA;

la registrazione delle fatture di acquisto e il coordinamento con l'esercizio della detrazione IVA;

il momento di ricezione della fattura;

la regolarizzazione delle fatture di acquisto non emesse nei termini di Legge;

le note di variazione IVA;

la detrazione IVA nel regime dello split payment e dell'IVA per cassa;

la decorrenza della nuova disciplina;

la detrazione dell'IVA per effetto della presentazione della dichiarazione integrativa a favore.

2. Normativa comunitaria

Nella prima parte della C.M. 1/E/2018, l'Agenzia delle Entrate illustra la disciplina del diritto alla detrazione dell'IVA contemplata dalla direttiva comunitaria 2006/112/CE. In particolare, vengono evidenziati i seguenti principi, propedeutici all'esercizio del diritto in parola:

il meccanismo di detrazione è teso a garantire il principio di neutralità dell'imposta su cui si fonda il sistema dell'IVA che – come previsto dall'art. 1, par. 2, della Direttiva n. 2006/112/CE – deve essere applicata fino allo stadio del consumo finale del bene o del servizio acquisito;

il diritto alla detrazione nasce, ai sensi dell'art. 167 della citata Direttiva, “quando l'imposta detraibile diventa esigibile”, ovvero nel momento in cui si realizzano le condizioni di Legge necessarie (c.d. fatto generatore dell'imposta), affinché l'erario possa far valere, nei confronti del debitore, il diritto al pagamento dell'imposta (c.d. esigibilità dell'imposta);



MASSIMO BIANCHI
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO
TEL. 0273954116 FAX 0273954391
E-MAIL: dr.m.bianchi@mailitalia.com
PEC: massimo.bianchi@odcecmilano.it

l'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato, ai sensi dell'art. 168 della Direttiva n. 2006/112/CE, al rispetto del requisito dell'inerenza – rectius, afferenza – dell'acquisto rispetto alle operazioni imponibili ad IVA effettuate dal soggetto passivo; per poter esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta, è necessario, ai sensi dell'art. 178 della Direttiva n. 2006/112/CE, il possesso di una fattura redatta in conformità di quanto prescritto dall'art. 226, punto 6, della Direttiva 2006/112/CE, in virtù del quale la fattura deve indicare “quantità e natura dei beni ceduti o l'entità e la natura dei servizi resi”;

il diritto alla detrazione dell'imposta deve essere esercitato, a norma del successivo art. 179 della Direttiva n. 2006/112/CE, entro il medesimo periodo in cui tale diritto è sorto; gli Stati membri possono autorizzare, ai sensi dell'art. 180 della Direttiva n. 2006/112/CE, la detrazione dell'imposta in un periodo diverso rispetto a quello in cui tale diritto è sorto.

3. Termine iniziale per esercitare il diritto alla detrazione

Conformemente alla disciplina comunitaria citata, l'art. 19, co. 1, secondo periodo, del D.P.R. 633/1972 stabilisce che il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi e sulle importazioni sorge nel momento in cui l'IVA diviene esigibile. Rileva, pertanto, l'art. 6 del D.P.R. 633/1972 che, pur non richiamando espressamente la nozione di “fatto generatore” dell'imposta prevista della normativa comunitaria, precisa che il tributo diviene esigibile nel momento di effettuazione dell'operazione, salvo che ricorra uno dei casi previsti da tale norma del Decreto IVA o da altre disposizioni di Legge. In particolare, l'esigibilità dell'imposta si verifica:

per i beni immobili, alla stipula dell'atto che comporta il trasferimento della proprietà, ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sul bene;

per i beni mobili, all'atto della consegna o spedizione;

per le prestazioni di servizi, al momento del pagamento del corrispettivo.

Tuttavia, se anteriormente al verificarsi dei suddetti eventi viene emessa fattura o pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, ai sensi dell'art. 6, co. 4, del D.P.R. 633/1972:

alla data di emissione della fattura, limitatamente all'importo fatturato;

alla data di pagamento del corrispettivo, per l'ammontare versato.

4. Termine finale per esercitare il diritto alla detrazione

Dopo aver richiamato i suddetti principi comunitari e la disciplina nazionale sulla maturazione del diritto alla detrazione dell'IVA, la C.M. 1/E/2018 ha illustrato il meccanismo di esercizio di tale facoltà, effettuando un confronto tra la normativa vigente per le operazioni passive fatturate entro il 31.12.2016 e quella novellata, efficace per le fattispecie successive.

Operazioni passive fatturate entro il 31.12.2016

In base alla disciplina previgente, ancora applicabile alle fatture di acquisto emesse negli anni 2015 e 2016, il diritto alla detrazione può essere esercitato entro il termine di



MASSIMO BIANCHI
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO
TEL. 0273954116 FAX 0273954391
E-MAIL: dr.m.bianchi@mailitalia.com
PEC: massimo.bianchi@odcecmilano.it

presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto era sorto. Con l'effetto che l'imposta afferente a una cessione di beni effettuata, ad esempio, in data 15.3.2016 può essere detratta, al più tardi, nell'ambito della dichiarazione IVA relativa al 2018, da presentare entro il 30.4.2019.

La C.M. 1/E/2018 ha precisato che la previgente normativa è applicabile anche alle operazioni la cui esigibilità sia sorta entro il 31.12.2016, anche se le relative fatture sono state ricevute successivamente a tale data. Pertanto, con riguardo all'imposta divenuta esigibile nel corso del 2015 e del 2016, resta impregiudicato l'esercizio del diritto alla detrazione che il contribuente abbia legittimamente maturato, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile. Conseguentemente, per gli acquisti effettuati nel corso del 2015, l'esercizio del diritto alla detrazione può essere esercitato entro il 30.4.2018: analogamente, per gli acquisti effettuati nel 2016, il termine ultimo entro il quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione della relativa imposta è il 30.4.2019.

Operazioni passive fatturate dall'1.1.2017

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 2, co. 1, del D.L. 50/2017, è stato ridotto sensibilmente il termine per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA relativa agli acquisti di beni e servizi e alle importazioni, al fine di agevolare i controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria. In particolare, ai sensi del novellato art. 19, co. 1, del D.P.R. 633/1972, il diritto alla detrazione dell'imposta, esposta nelle fatture emesse dall'1.1.2017, deve essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione annuale relativa al medesimo anno in cui il diritto è sorto. Con riguardo a tali documenti, non è, quindi, più possibile, in termini generali, esercitare il diritto alla detrazione IVA in un periodo d'imposta diverso da quello nel quale si è verificata l'esigibilità dell'imposta.

Così, ad esempio, l'IVA assolta su un acquisto effettuato in data 2.8.2017 potrà essere detratta, al più tardi, con la dichiarazione annuale relativa al medesimo anno, ovvero entro il 30.4.2018.

5. Detrazione IVA e registrazione della fattura passiva

Per armonizzare il termine per la registrazione delle fatture di acquisto ai nuovi termini per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, l'art. 2, co. 2, del D.L. 50/2017 ha modificato anche l'art. 25, co. 1, del D.P.R. 633/1972. In base alle nuove disposizioni, le fatture d'acquisto e le bollette doganali devono essere annotate sul registro IVA degli acquisti:

anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione;

al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura, con riferimento al medesimo periodo d'imposta.

5.1. Momento di ricezione della fattura



MASSIMO BIANCHI
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO
TEL. 0273954116 FAX 0273954391
E-MAIL: dr.m.bianchi@mailitalia.com
PEC: massimo.bianchi@odcecmilano.it

Ai fini del corretto esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, è fondamentale individuare l'esatto momento in cui la fattura d'acquisto deve intendersi ricevuta dal cessionario o committente. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la data di ricezione della fattura è ancorata alla modalità utilizzata dal cedente o prestatore per la relativa consegna (PEC ovvero altri sistemi idonei ad attestare la ricezione del documento). In mancanza di tale documentazione, la ricezione della fattura deve emergere da una corretta tenuta della contabilità: a questo proposito, la C.M. 1/E/2018 rinvia all'obbligo – sancito dall'art. 25, co. 1, del D.P.R. 633/1972 – di numerazione progressiva delle 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.

5.2. Coordinamento normativo tra la detrazione dell'IVA e la registrazione della fattura
Il disallineamento tra il termine di cui all'art. 19 del D.P.R. 633/1972, entro il quale esercitare la detrazione, e il termine di cui al successivo art. 25, entro il quale registrare la fattura d'acquisto, ha fatto emergere alcune criticità con particolare riferimento alla gestione delle fatture relative ad operazioni effettuate nel periodo d'imposta "X" e ricevute nell'anno solare "X+1".

Esempio

Si pensi ad un contribuente che ha effettuato un acquisto nel mese di dicembre 2017 e che il cedente, avvalendosi della fatturazione differita, abbia emesso la fattura relativa al bene a metà del mese di gennaio 2018. Stando al tenore letterale della norma, la fattura ricevuta nel 2018 potrebbe essere registrata, al più tardi, entro il 30.4.2019 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di ricezione della fattura), ferma restando, però, la possibilità di detrarre l'imposta soltanto entro il 30.4.2018, ovvero entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale dell'anno in cui è sorto il diritto alla detrazione.

La suddetta problematica è stata affrontata, e risolta, dalla C.M. 1/E/2018, che – richiamando l'orientamento della Corte di Giustizia UE (sentenza 29.4.2004, causa C-152/02) – ha precisato che l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta è subordinato comunque alla sussistenza di due requisiti:

la cessione dei beni o la prestazione dei servizi ha avuto luogo (c.d. presupposto sostanziale);

il cessionario o committente, soggetto passivo IVA, è in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato (c.d. presupposto formale).

A parere della C.M. 1/E/2018, la coesistenza di tale duplice circostanza "assicura l'effettività dell'esercizio del diritto alla detrazione, e la neutralità dell'imposta per il soggetto passivo cessionario/committente".

In forza dei principi comunitari appena richiamati, discende che il momento iniziale a decorrere dal quale un soggetto passivo cessionario o committente può operare la



MASSIMO BIANCHI
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO
TEL. 0273954116 FAX 0273954391
E-MAIL: dr.m.bianchi@mailitalia.com
PEC: massimo.bianchi@odcecmilano.it

detrazione dell'IVA assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni, coincide con il momento in cui si verificano, in capo a tale contribuente, i due suddetti requisiti: quello sostanziale – avvenuta esigibilità dell'imposta – e quello formale (possesso di una valida fattura). Pertanto, è soltanto da tale momento che il soggetto passivo può, previa annotazione della fattura nel registro degli acquisti, operare la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti.

Diversamente, il momento finale entro cui un soggetto passivo può esercitare il diritto a detrarre l'imposta assolta sugli acquisti, è individuato nel termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i presupposti e con riferimento al medesimo anno. Tale indicazione è conforme con la nuova formulazione dell'art. 25, co. 1, del D.P.R. 633/1972, in base alla quale, come detto, le fatture relative agli acquisti effettuati devono essere registrate al più tardi “entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno”.

Ciò posto, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che il diritto alla detrazione potrà essere esercitato nell'anno in cui il soggetto passivo, essendo venuto in possesso del documento contabile, annota il medesimo – ai sensi del citato art. 25, primo periodo, del D.P.R. 633/1972 – in contabilità, facendolo confluire:

nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo di competenza;
al più tardi, nell'ambito della dichiarazione IVA relativa entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura, con riferimento al medesimo anno.

Conseguentemente, per le fatture ricevute nel 2017 e riferite ad operazioni la cui esigibilità si è verificata in tale anno, la detrazione dell'IVA può essere esercitata entro il 30.4.2018 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2017), registrando le fatture di acquisto:

entro il 31.12.2017, secondo le modalità ordinarie;

tra l'1.1.2018 e il 30.4.2018 in un'apposita sezione del registro IVA acquisti 2017, facendo concorrere l'imposta medesima alla formazione del saldo IVA della dichiarazione relativa al 2017.

In luogo dell'annotazione in un'apposita sezione del registro IVA, l'Agenzia delle Entrate concede la possibilità, per ciascun soggetto passivo, di adottare soluzioni gestionali e informatiche diverse, a condizione che tali soluzioni siano idonee a garantire tutti i presupposti richiesti per una corretta tenuta della contabilità, consentendo, altresì, un puntuale controllo nel tempo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Per le fatture ricevute nel 2018, ma relative ad operazioni la cui esigibilità si è verificata nel 2017 (ad esempio, perché i beni sono stati consegnati nel 2017), la detrazione dell'IVA può avvenire attraverso la registrazione delle fatture passive in una delle liquidazioni periodiche del 2018. È anche possibile effettuare la registrazione delle fatture passive tra l'1.1.2019 e il 30.4.2019 in un'apposita sezione del registro IVA acquisti 2018, facendo concorrere l'imposta medesima alla formazione del saldo IVA della dichiarazione relativa al 2018.



MASSIMO BIANCHI
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO
TEL. 0273954116 FAX 0273954391
E-MAIL: dr.m.bianchi@mailitalia.com
PEC: massimo.bianchi@odcec milano.it

Sulla base dei predetti chiarimenti, la C.M. 1/E/2018 ha illustrato il comportamento che un contribuente deve tenere in merito all'annotazione e alla detrazione delle fatture 2017, a seconda che le stesse siano pervenute nello stesso anno, oppure nell'anno successivo.

Fattura di acquisto ricevuta e annotata nel medesimo anno (2017)

Il soggetto passivo IVA, con liquidazione dell'imposta su base mensile, che ha acquistato dei beni in data 20.12.2017, con consegna della merce accompagnata dalla relativa fattura nello stesso mese, ha registrato la fattura di acquisto nel 2017.

Al ricorrere di tale fattispecie, l'imposta a credito, relativa a tale acquisto di beni, è confluita nella liquidazione IVA relativa al mese di dicembre 2017 (eseguita entro il 16.1.2018), dal momento che nel mese di dicembre:

i beni sono stati consegnati;

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

Fattura di acquisto ricevuta nel 2017, ma annotata nel 2018

Il contribuente "mensile" che ha acquistato dei beni in data 20.12.2017, con consegna della merce accompagnata dalla relativa fattura nello stesso mese, non ha registrato la fattura di acquisto nel 2017.

In tale circostanza, il contribuente potrà comunque registrare il documento contabile, al più tardi, entro il 30.4.2018 (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, quindi, a formare il saldo della dichiarazione annuale IVA relativa al 2017.

Fattura di acquisto emessa nel 2017, ricevuta e registrata nel 2018

Il contribuente "mensile" che ha acquistato e pagato dei servizi nel mese di dicembre 2017 e ha ricevuto la fattura di acquisto – emessa nel 2017 – in data 20.1.2018, può esercitare il diritto alla detrazione, previa registrazione della fattura, nella liquidazione relativa al mese di gennaio 2018, da effettuarsi entro il 16.2.2018.

Il committente, soggetto passivo IVA, non ha, pertanto, potuto esercitare la detrazione nell'ambito della liquidazione IVA del mese di dicembre 2017, poiché in tale periodo non si era ancora verificato uno dei due presupposti per l'esercizio della detrazione IVA.

Fattura di acquisto emessa nel 2017, ricevuta nel 2018 e registrata nel 2019

Il contribuente "mensile" che ha acquistato e pagato servizi nel mese di dicembre 2017 e che ha ricevuto la fattura di acquisto – emessa nel 2017 – in data 20.1.2018, si è avvalso della possibilità, contemplata dall'art. 25 del D.P.R. 633/1972, di registrare la fattura di acquisto entro il 30.4.2019, termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura. Si ipotizzi, al riguardo, che tale fattura venga registrata in data 23.4.2019: la registrazione dovrà essere effettuata in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018, al fine di far concorrere la corrispondente IVA a credito alla determinazione del saldo



MASSIMO BIANCHI
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO
TEL. 0273954116 FAX 0273954391
E-MAIL: dr.m.bianchi@mailitalia.com
PEC: massimo.bianchi@odcecmilano.it

d'imposta risultante dalla dichiarazione annuale IVA relativa al 2018, da presentare entro il 30.4.2019.

La detrazione dell'imposta dovrà essere esercitata, secondo le modalità sopra descritte, alle condizioni esistenti nel periodo di imposta in cui l'IVA è divenuta esigibile: conseguentemente, un soggetto passivo che ha acquistato un servizio nel 2017, pur operando la detrazione nel 2018 (anno in cui ha ricevuto la fattura dal proprio fornitore), deve applicare – in sede di detrazione dell'IVA – il pro-rata vigente nel 2017 (C.M. 1/E/2018).

5.3. Clausola di salvaguardia

La C.M. 1/E/2018 ha precisato che – in ossequio ai principi dello Statuto del Contribuente e considerata la circostanza che i suddetti chiarimenti sono intervenuti successivamente al 16.1.2018 (data entro la quale effettuare la liquidazione periodica dell'IVA relativa al mese di dicembre) – sono fatti salvi e non saranno sanzionabili i comportamenti, eventualmente difforni, adottati con riferimento a tale liquidazione. L'Agenzia delle Entrate si riferisce, in particolare, a quei soggetti passivi che, avendo ricevuto entro il 16.1.2018 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.

6. Regolarizzazione delle fatture di acquisto non emesse nei termini di Legge

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, chiarito che permane, in ogni caso, l'obbligo del cessionario o committente, soggetto passivo IVA, di procedere alla regolarizzazione della fattura di acquisto non emessa nei termini di Legge o "irregolare", il cui inadempimento è punito con le sanzioni contemplate dall'art. 6, co. 8, del D.Lgs. 18.12.1997, n. 471 – applicabile in caso di mancata regolarizzazione di operazioni imponibili – e dal successivo co. 9-bis, ultima parte, in caso di mancata regolarizzazione di operazioni soggette a "reverse charge".

6.1. Regolarizzazione delle operazioni imponibili

Ai sensi dell'art. 6, co. 8, del D.Lgs. 471/1997, il cessionario o committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni e servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di Legge o con emissione di fattura irregolare, è punito, salva la responsabilità del cedente o prestatore, con la sanzione pari al 100% dell'imposta, con un minimo di euro 250 per ogni violazione. La sanzione può essere evitata se il cessionario o committente provvede alla regolarizzazione dell'operazione in base alle seguenti modalità:

se non ha ricevuto la fattura, entro 4 mesi dalla data dell'operazione, presentando all'Ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni dell'art. 21 del D.P.R. 633/1972, sulla fatturazione dell'operazione;



MASSIMO BIANCHI
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO
TEL. 0273954116 FAX 0273954391
E-MAIL: dr.m.bianchi@mailitalia.com
PEC: massimo.bianchi@odcecmilano.it

se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando all'Ufficio competente nei suoi confronti, entro il trentesimo giorno successivo alla registrazione, il documento di cui sopra, previo pagamento dell'imposta.

In sede di autofattura, il cessionario deve indicare il numero di partita IVA del cedente e la circostanza che la stessa sia stata emessa ex art. 6, co. 8, del D.Lgs. 471/1997. Ove la regolarizzazione sia eseguita, un esemplare del documento con relativa attestazione di regolarizzazione e pagamento è restituito al contribuente, che provvede all'annotazione nel registro degli acquisti. La registrazione nel registro acquisti, e quindi la detrazione, dovrebbe avvenire, ai sensi dell'art. 6, co. 9, del D.Lgs. 471/1997, solo a seguito dell'apposito certificato rilasciato dall'Agenzia delle Entrate. Per effetto della regolarizzazione, non è possibile il recupero del tributo nei confronti del cedente, ma rimane ferma la sua responsabilità sanzionatoria (Cass. 5.12.2001, n. 15394).

6.2. Regolarizzazione delle operazioni soggette a “reverse charge”

Un analogo sistema sanzionatorio – disciplinato dall'art. 6, co. 9-bis, del D.Lgs. 471/1997 – è previsto anche nella particolare ipotesi in cui il cedente o prestatore non abbia adempiuto agli obblighi di fatturazione di una operazione soggetta a “reverse charge”. In particolare, è espressamente stabilito che il cessionario o committente incorre nella violazione di omessa regolarizzazione di un'operazione soggetta ad inversione contabile, quando:

il cedente o prestatore non abbia emesso (o comunque inviato al cessionario o committente) il documento fiscale entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione oppure abbia inviato al cessionario una fattura irregolare;

il cessionario o committente non abbia informato l'Ufficio competente entro il trentesimo giorno successivo provvedendo, entro lo stesso termine, all'emissione di fattura ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. 633/1972, o alla sua regolarizzazione, nonché all'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile.

Sul punto, la C.M. 11.5.2017, n. 16/E ha precisato che, nel caso in cui il cedente o prestatore non emetta la fattura entro quattro mesi dall'operazione e contestualmente il cessionario o committente non provveda a regolarizzare, entro trenta giorni, l'omessa fatturazione del cedente – mediante emissione dell'autofattura e assolvimento dell'imposta con il “reverse charge” – è soggetta alla sanzione proporzionale, nella misura compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile, con un minimo di euro 1.000 (art. 6, co. 9-bis, del D.Lgs. 471/1997) e, laddove ricorrano le condizioni, potrà essere irrogata anche la sanzione per illegittima detrazione dell'IVA (art. 6, co. 6, del D.Lgs. n. 471/1997) e quella per dichiarazione infedele (art. 5, co. 4, del D.Lgs. 471/1997).

Non è, invece, applicabile la sanzione di cui all'art. 6, co. 8, del D.Lgs. n. 471/1997 (pari al 100% dell'imposta, con un minimo di euro 250), irrogabile in caso di mancata regolarizzazione di operazioni imponibili, essendo, infatti, applicabile esclusivamente per le operazioni non soggette a “reverse charge” (C.M. 16/E/2017).

7. Note di variazione IVA



MASSIMO BIANCHI
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO
TEL. 0273954116 FAX 0273954391
E-MAIL: dr.m.bianchi@mailitalia.com
PEC: massimo.bianchi@odcecmilano.it

Le nuove regole relative al termine di esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA si riflettono anche sulle note di variazione emesse ai sensi dell'art. 26, co. 2 e 3, del D.P.R. 633/1972. A questo proposito, si ricorda che tali disposizioni consentono ad un soggetto passivo – nell'ipotesi in cui, 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 ivi previsti (ad esempio, dichiarazione di nullità, annullamento, mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose, ecc.) – di recuperare la differenza d'imposta, portandola in detrazione, previa emissione di una nota di variazione in diminuzione (c.d. nota di credito).

La nota di variazione in diminuzione non può essere emessa dopo un anno dall'effettuazione dell'operazione nel caso in cui gli eventi previsti dall'art. 26, co. 2, del D.P.R. 633/1972 si verificano in dipendenza di un sopravvenuto accordo tra le parti. In altre parole, 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. Così, ad esempio, un cedente o prestatore, soggetto passivo IVA, può emettere una nota di variazione in diminuzione nel caso in cui applichi all'acquirente uno sconto o un abbuono, a condizione che lo stesso sia stato contrattualmente previsto all'origine e che non dipenda dal sopravvenuto accordo delle parti.

Conseguentemente, in forza del combinato disposto degli artt. 19 e 26 del D.P.R. 633/1972, la nota di credito deve essere emessa, al più tardi, entro il termine di 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 (R.M. 17.2.2009, n. 42/E, 21.7.2008, n. 307/E e 18.3.2002 n. 89/E). La C.M. 1/E/2018 ha precisato, inoltre, che tale previsione è applicabile alle note di variazione emesse dall'1.1.2017 sempreché i relativi presupposti, ovvero gli eventi che hanno determinato la variazione della base imponibile dell'operazione, si siano verificati a decorrere dalla medesima data.

8. Detrazione dell'IVA accertata

Ai sensi dell'art. 60, co. 7, del D.P.R. 633/1972 “il contribuente ha diritto 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 soltanto a seguito del 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 ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione”. Sul punto, la C.M. 1/E/2018 conferma che, stante il carattere di specialità della suddetta disposizione, non mutano i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA addebitata in via di rivalsa in seguito ad accertamenti divenuti definitivi.



MASSIMO BIANCHI
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO
TEL. 0273954116 FAX 0273954391
E-MAIL: dr.m.bianchi@mailitalia.com
PEC: massimo.bianchi@odcecmilano.it

Conseguentemente, il cessionario o committente, soggetto passivo IVA, 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 (termine previsto all'art. 60, co. 7, del D.P.R. 633/1972).

9. Casi particolari

La C.M. 1/E/2018 ha fornito anche alcuni specifici chiarimenti con riferimento all'esercizio della detrazione IVA da parte dei soggetti che applicano il meccanismo dello "split payment" (art. 17-ter del D.P.R. 633/1972) e l'IVA per cassa di cui all'art. 32-bis del D.L. 22.6.2012, n. 83, in quanto si tratta di regimi caratterizzati dal differimento del momento dell'esigibilità dell'imposta.

Anche per tali operazioni il termine per l'esercizio della detrazione dell'IVA a credito deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario o committente si verificano i due requisiti illustrati in precedenza:

la cessione dei beni o la prestazione dei servizi ha avuto luogo (c.d. presupposto sostanziale);

il soggetto d'imposta è in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato (c.d. presupposto formale).

9.1. Detrazione e "split payment"

La nuova disciplina della scissione dei pagamenti introdotta dal D.L. n. 50/2017 presenta alcune novità sotto il profilo dell'esigibilità dell'imposta. Per le cessioni di beni e prestazioni di servizi soggette a tale disciplina, l'IVA diviene esigibile innanzitutto al "momento del pagamento dei corrispettivi" (art. 3, co. 1, del D.M. 23.1.2015). Tuttavia, a seguito della modifica apportata – ad opera del D.M. 27.6.2017 – all'art. 3, co. 2, del D.M. 23.1.2015, per le fatture relative ad operazioni soggette a "split payment", emesse a partire dall'1.7.2017, il momento di esigibilità dell'imposta può essere anticipato, in via opzionale, dall'acquirente – soggetto al meccanismo dello "split payment" – al momento di ricezione o registrazione della fattura. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la scelta per l'esigibilità anticipata potrà essere fatta con riguardo a ciascuna fattura ricevuta o registrata, rilevando il comportamento concludente del contribuente. In caso di esigibilità anticipata dell'imposta, non rileva, ai fini dell'imposta da versare, il pagamento del corrispettivo al fornitore, bensì la ricezione o registrazione della fattura di acquisto che dovrà essere effettuata "anteriamente 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" (C.M. 7.11.2017, n. 27/E).

L'esigibilità dell'imposta non può essere anticipata al momento della registrazione nel caso in cui, nelle more di registrazione del documento fiscale, sia stato effettuato il pagamento del corrispettivo a favore del fornitore. Al ricorrere di tale circostanza,



MASSIMO BIANCHI
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO
TEL. 0273954116 FAX 0273954391
E-MAIL: dr.m.bianchi@mailitalia.com
PEC: massimo.bianchi@odcecmilano.it

L'imposta sarà comunque dovuta con riferimento al momento del pagamento della fattura, ai sensi dell'art. 3, co. 1, del D.M. 23.1.2015.

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), il diritto alla detrazione dell'imposta gravante sugli acquisti potrà essere esercitato dal cessionario o committente – soggetto alla disciplina della scissione dei pagamenti – nel momento in cui l'imposta medesima diviene esigibile, ossia al verificarsi di uno degli eventi sopra descritti (ricezione o registrazione della fattura di acquisto), a condizione che il soggetto per cui trova applicazione la disciplina della scissione dei pagamenti sia già in possesso della relativa fattura di acquisto.

Nell'ipotesi in cui il contribuente non opti per l'anticipazione dell'esigibilità (facendo coincidere il momento dell'esigibilità con il momento del pagamento), trovano applicazione le regole in materia di "split payment", in deroga a quelle di cui all'art. 25 del D.P.R. 633/1972, con la conseguenza 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;

la fattura dovrà essere annotata entro il termine fissato per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui l'imposta diverrà esigibile, nonostante il contribuente abbia ricevuto la fattura in un periodo di imposta precedente.

Esempio

Si consideri il caso di una fattura per prestazioni di servizi emessa, in regime di "split payment", nel dicembre 2017, registrata dal soggetto passivo committente nel mese di febbraio 2018. Se, in relazione a tale fattura, il committente (Pubblica Amministrazione o società assoggettata alla scissione dei pagamenti) decide di:

optare 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).

non optare 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, ossia nell'anno in cui l'imposta è divenuta esigibile.

9.2. Detrazione e IVA per cassa

L'art. 32-bis del D.L. 83/2012 ha introdotto, nel nostro ordinamento, un nuovo regime speciale dell'IVA per cassa, c.d. "cash accounting", applicabile da alcuni soggetti passivi IVA, previa opzione da esercitarsi con le modalità previste dal D.P.R. 10.11.1997, n. 442 (comportamento concludente ed indicazione dell'opzione nella prima dichiarazione IVA, da presentarsi successivamente alla scelta effettuata). In particolare, l'art. 32-bis del D.L. 83/2012 dispone che i soggetti passivi IVA, con



MASSIMO BIANCHI
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO
TEL. 0273954116 FAX 0273954391
E-MAIL: dr.m.bianchi@mailitalia.com
PEC: massimo.bianchi@odcecmilano.it

volume d'affari non superiore ad euro 2.000.000, si avvalgono di tale regime liquidando l'imposta secondo un criterio di cassa, sia con riguardo alle operazioni attive che a quelle passive.

Il differimento dell'esigibilità e della detrazione dell'IVA, relative alle operazioni effettuate dal soggetto che opta per l'IVA per cassa, è limitato nel tempo: l'imposta che è stata differita al momento del pagamento diviene comunque esigibile e detraibile decorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione a meno che, prima del decorso di tale termine, il cessionario o committente sia stato assoggettato a procedure concorsuali. Conseguentemente, le nuove regole che interessano l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA debbono essere coordinate con l'opzione per il regime di cassa. Quest'ultimo comporta, quindi, che il diritto alla detrazione relativa agli acquisti effettuati:

sorge al momento del pagamento dei relativi corrispettivi;
è esercitato, ai sensi dell'art. 19 e seguenti del D.P.R. 633/1972, a partire dal momento in cui i relativi corrispettivi sono pagati, o comunque decorso un anno dal momento in cui l'imposta diviene esigibile secondo le regole ordinarie e alle condizioni esistenti al momento in cui l'imposta diviene esigibile per il fornitore del contribuente in regime di IVA per cassa.

Posto che il regime di IVA per cassa si caratterizza per il differimento del momento in cui l'imposta sugli acquisti è considerata esigibile, la C.M. 1/E/2018 ha affermato che anche il termine entro il quale può essere esercitata la detrazione dell'IVA deve essere ancorato al momento di esigibilità previsto dal regime in esame, ovvero al pagamento del corrispettivo.

Esempio

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

L'IVA relativa al corrispettivo pagato può essere detratta nella liquidazione periodica del mese di aprile 2018, in quanto sono rispettati i requisiti del pagamento del corrispettivo e del possesso della fattura d'acquisto. La detrazione può essere esercitata, al più tardi, con il modello IVA 2019 relativo al 2018. In caso di mancata annotazione del documento entro il 2018, il contribuente può annotare la fattura entro il 30.4.2019 in un'apposita sezione del registro IVA acquisti relativo alle fatture ricevute nel 2018. L'IVA a credito confluirà nel saldo della dichiarazione IVA relativa al 2018.

In assenza del pagamento del corrispettivo, la detrazione dell'IVA può essere esercitata al più tardi con la dichiarazione annuale relativa all'anno in cui si è verificata l'esigibilità dell'imposta, ossia, al più tardi, decorso un anno dall'effettuazione dell'acquisto. Così, ad esempio, in caso di acquisto effettuato l'1.2.2018 il cui corrispettivo non sia pagato entro il 31.1.2019, la detrazione potrà essere effettuata al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno 2019, da presentarsi entro il 30.4.2020.



MASSIMO BIANCHI
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO
TEL. 0273954116 FAX 0273954391
E-MAIL: dr.m.bianchi@mailitalia.com
PEC: massimo.bianchi@odcecmilano.it

Rimane, naturalmente, inteso che nel caso di acquisti effettuati da contribuenti che non hanno optato per il regime dell'IVA per cassa, presso soggetti che, invece, vi hanno aderito, trovano applicazione le regole generali sulla detrazione dell'imposta: i cessionari o committenti che acquistano beni o servizi, da soggetti passivi IVA che hanno esercitato l'opzione per il regime di IVA per cassa, detraggono, infatti, l'IVA esposta in fattura già al momento dell'effettuazione dell'operazione, anche se il corrispettivo non è stato pagato al cedente o prestatore.

10. Esercizio del diritto alla detrazione e dichiarazione integrativa

La C.M. 1/E/2018 ha, infine, precisato 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 "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. Con l'effetto che il cessionario o committente, soggetto passivo IVA, qualora non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute nei termini anzidetti, può recuperare l'imposta presentando la dichiarazione integrativa non oltre i termini stabiliti dall'art. 57 del D.P.R. 633/1972, ossia entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Restano, in ogni caso, fermi l'obbligo del cessionario o committente, soggetto passivo IVA, di procedere alla regolarizzazione della fattura di acquisto "irregolare" – ai sensi e per gli effetti dell'art. 6, co. 8 e 9-bis, ultima parte, del D.Lgs. 471/1997 – e l'applicabilità delle sanzioni per la violazione degli obblighi di registrazione previste dall'art. 6 del D.Lgs. 471/1997.

