

Milano, 22 gennaio 2018

OGGETTO: LE MODIFICHE AL DIRITTO ALLA DETRAZIONE IVA AI SENSI DEL DL 50/2017 – I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

1. PREMESSA

Con la circolare 1/E del 17 gennaio 2018 l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito alla disciplina del diritto alla detrazione IVA, come modificata dal decreto legge 24 aprile 2017, n. 50. Tale norma ha agito su un duplice lato:

- sul diritto alla detrazione (articolo 19 del DPR 633/72) che, a differenza del passato in cui era esercitabile nei due anni, viene accorciato notevolmente in quanto sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui tale diritto alla detrazione è sorto;
- sull'annotazione nel registro degli acquisti (articolo 25 del DPR 633/72) in quanto le fatture di acquisto e le bollette doganali devono essere annotate:
 - 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.

Tali modifiche hanno richiesto uno sforzo interpretativo, posto che il diritto alla detrazione continua a basarsi sul concetto dell'esigibilità dell'imposta (art. 6 del DPR 633/72) mentre l'annotazione della fattura fa riferimento all'anno di ricezione della stessa.

L'Agenzia delle Entrate mediante la circolare in oggetto è intervenuta a fornire le necessarie linee guida operative da seguire per evitare:

- la perdita del diritto alla detrazione dell'IVA;
- il coordinamento di tale diritto alla detrazione con la previa necessità di registrazione delle fatture.

Di seguito si riportano i principali chiarimenti contenuti nella predetta circolare 1/E.

2. LE SOLUZIONI OPERATIVE

L'Agenzia delle Entrate ha individuato alcune soluzioni operative che consentono di beneficiare del diritto alla detrazione nei casi in cui una fattura con esigibilità 2017 sia ricevuta nel medesimo anno oppure in quello successivo.

Occorre premettere che, come si vedrà in seguito, vi sono casi in cui si rende opportuno prevedere un apposito **registro IVA sezionale** (per ricomprendere, ad esempio, gli acquisti relativi al 2018 ma annotati nei primi quattro mesi del 2019). In tali casi l'Agenzia ammette, comunque, anche l'utilizzo di soluzioni gestionali e informatiche differenti dall'apposito sezionale, purché ciò garantisca la corretta tenuta della contabilità e un puntuale controllo in caso di verifica.

Nel caso in cui, poi, l'IVA sia esigibile nell'anno n ma la ricezione della fattura avvenga nell'anno n+1, in presenza di pro rata per via di un diritto alla detrazione limitato il contribuente dovrà comunque applicare il pro rata vigente con riguardo all'anno n.

Caso 1

Una società (che effettua la liquidazione dell'IVA mensile) acquista beni il 20 dicembre 2017, con consegna degli stessi accompagnata dalla relativa fattura nello stesso mese.

In questo caso le soluzioni possibili sono 2:

- a) se la società registra la fattura di acquisto direttamente nel mese di dicembre 2017, farà confluire il credito IVA nella ordinaria liquidazione del mese dicembre 2017 (da eseguire entro il 16 gennaio 2018), considerato che nel mese di dicembre i beni sono stati consegnati e la relativa fattura è stata ricevuta e registrata;
- b) se la società, pur avendo ricevuto la fattura entro il 31 dicembre 2017, non ha registrato la stessa nel 2017, potrà registrarla al più tardi entro il 30 aprile 2018 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2017) in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2017. Anche in tal caso, comunque, il credito IVA concorrerà a formare il saldo della dichiarazione annuale IVA relativa al 2017.

Caso 2

Una società ha acquistato e pagato servizi nel mese di dicembre 2017. Tuttavia, riceve la fattura (emessa nel 2017) il 20 gennaio 2018.

In questo caso le soluzioni possibili sono 2:

- a) se la società, registra la fattura nel mese di gennaio 2018, eserciterà il diritto alla detrazione direttamente nella liquidazione relativa al mese di gennaio 2018 (da effettuarsi entro il 16 febbraio 2018);
- b) se la società, invece, registra la fattura nel 2019, ad esempio, in data 23 aprile 2019, tale registrazione dovrà essere effettuata in un'apposita sezione del registro IVA acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018, in modo tale che la relativa IVA a credito confluirà nella dichiarazione IVA relativa al 2018, da presentare entro il 30 aprile 2019 (termine ultimo per registrare la fattura in contabilità). In sostanza, qualora la registrazione della fattura avvenga nei primi quattro mesi del 2019, la stessa dovrà sempre essere inserita in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018, al fine di evidenziare che l'IVA, non computata nelle liquidazioni periodiche IVA relative al 2019, concorre alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2018.

3. LE NOTE DI VARIAZIONE

In base all'articolo 26, commi 2 e 3 del D.P.R. n. 633/1972, nell'ipotesi in cui, successivamente all'emissione della fattura, l'operazione venga meno (anche solo in parte) ovvero l'ammontare imponibile venga ridotto a seguito di alcune situazioni non previste (ad esempio il mancato pagamento dovuto all'infruttuosità di una procedura concorsuale), il soggetto passivo IVA potrà emettere una nota di credito (ossia una nota di variazione in diminuzione) per recuperare (con la detrazione) l'IVA versata.

Nel caso in cui gli eventi che hanno comportato il venir meno dell'operazione (in tutto ovvero in parte) si verifichino a seguito di un sopravvenuto accordo tra le parti, la nota di variazione non può essere emessa dopo un anno dall'effettuazione dell'operazione. Al contrario, non vale tale limite temporale qualora la diminuzione sia dovuta ad una causa non dipendente dalla volontà sopravvenuta delle parti (ad es. uno sconto contrattualmente previsto).

In ogni caso, la nota di variazione dovrà al più tardi essere emessa (e la maggiore IVA a suo tempo versata potrà essere detratta) entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

4. LO SPLIT PAYMENT

Per le operazioni assoggettate al meccanismo della scissione dei pagamenti, è stato chiarito che l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta è, in ogni caso, condizionato sia al possesso della fattura da parte del soggetto passivo sia all'esigibilità dell'imposta che, nel caso specifico, è differita al pagamento del corrispettivo ovvero, su opzione del soggetto passivo, anticipata alla ricezione della fattura o alla registrazione della stessa.

Anche in questo caso nella circolare è stato fornito un esempio operativo.

Si supponga che una società abbia emesso una fattura in regime di scissione dei pagamenti nel mese di dicembre 2017, registrata dal soggetto passivo committente nel mese di febbraio 2018.

Le soluzioni possibili sono 2:

- a) se il contribuente opta per l'anticipazione dell'esigibilità, l'IVA evidenziata in 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 presupposti (esigibilità e possesso della fattura);
- b) se il contribuente non ha 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.

5. LA DECORRENZA DELLA NUOVA DISCIPLINA

L'Agenzia delle Entrate ha precisato, ricordando quanto previsto dalla norma, che il nuovo termine (ridotto rispetto al passato) entro il quale può essere esercitato il diritto alla detrazione si applica alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017, purché esse siano relative ad acquisti di beni e di servizi e importazioni di beni effettuati (e la cui relativa imposta sia divenuta esigibile) a decorrere dalla medesima data. Quindi per gli acquisti effettuati nel corso del 2015 l'esercizio del diritto alla detrazione può essere esercitato entro il 30 aprile 2018, mentre per quelli effettuati nel 2016 il termine ultimo entro il quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta coincide con il 30 aprile 2019.

6. LA CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

È stata inoltre prevista un'apposita clausola di salvaguardia in virtù della quale non saranno sanzionabili i comportamenti (adottati dai contribuenti in sede liquidazione periodica relativa al mese di dicembre 2017) difformi rispetto alle indicazioni della circolare. La clausola è giustificata dalla circostanza che la circolare è stata emanata dopo il termine del 16 gennaio 2018 previsto per la liquidazione periodica dell'Iva relativa al mese di dicembre 2017. Ciò significa che in presenza di fatture con esigibilità dell'IVA nel 2017 ma ricevute nei primi giorni del 2018 e fatte confluire nella liquidazione periodica di dicembre (con relativo esercizio della detrazione nel 2017) tale comportamento non determinerà alcun profilo sanzionatorio.