

Paola Costa

La disciplina della detrazione Iva dopo gli ultimi chiarimenti di prassi

Premessa

Come noto, a decorrere dal 1.1.2017, il DL n. 50 del 24.4.2017 ha modificato gli art. 19 e 25 del DPR n. 633/1972 (Decreto Iva), riducendo il termine per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti di beni e servizi e il termine di registrazione delle fatture passive e delle bollette doganali.

Per effetto delle modifiche:

- 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 Iva relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo;
- le fatture e le bollette doganali devono essere registrate nel registro Iva degli acquisti 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.

Tale intervento normativo è immediatamente apparso non ben coordinato e foriero di complicazioni per le imprese, in relazione alle fatture di fine anno, in considerazione dei termini ristretti per esercitare la detrazione su acquisti con Iva esigibile in un anno solare e fattura pervenuta nell'anno successivo.

Nonostante imprese e commentatori avessero con insistenza richiesto il ripristino del termine di due anni per l'esercizio della detrazione, non vi è stato alcun ripensamento legislativo e si è reso necessario un intervento di prassi, per risolvere in via amministrativa le difficoltà operative (e finanziarie) dei contribuenti alle prese con le difficoltà provocate dal ritardo nella ricezione delle fatture e dai tempi necessari per l'accertamento della correttezza e la registrazione delle stesse.

I chiarimenti dell'Agencia delle Entrate

Dopo la scadenza del termine per la liquidazione e il versamento dell'Iva relativa al mese di dicembre 2017, l'Agencia delle Entrate ha diramato la Circolare n. 1/E del 17/01/2018, dettando le regole necessarie a coordinare i termini di detrazione Iva e registrazione delle fatture passive.

Al fine di rendere coerenti gli articoli 19 e 25 del decreto Iva, l'Amministrazione ha fatto ricorso ai principi dettati per il diritto alla detrazione dal legislatore unionale, come declinati dalla Corte di Giustizia (Sentenza Terra Baubedarf-Handel GmbH del 29 aprile 2004, C-152/02). Secondo il giudice comunitario, infatti, il diritto alla detrazione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti dall'art. 178 della Direttiva n. 2006/112/CE, ossia *“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”*.

Condizioni per l'esercizio del diritto alla detrazione

Da quanto sopra, secondo l'Agencia, discende 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 verificano congiuntamente le due seguenti condizioni:

- 1) avvenuta esigibilità dell'imposta (condizione sostanziale);
- 2) possesso di una valida fattura (condizione formale).

Solo dal momento del verificarsi della duplice condizione il contribuente può operare la detrazione dell'imposta assolta, previa registrazione della fattura secondo le modalità previste dall'art. 25. 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. Si ricorda a tale proposito che il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2017 è stato fissato tra il 1° febbraio e il 30 aprile 2018.

Modalità di registrazione delle fatture e detrazione Iva

L'Agencia sottolinea che 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 fattura venga registrata nel corso del 2018, essa concorrerà alla liquidazione periodica del mese o trimestre in cui è avvenuta la

registrazione. Qualora, invece, 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.

In alternativa alla tenuta di un registro sezionale degli acquisti, è ammessa l'adozione di diverse soluzioni gestionali e informatiche, purché siano garantiti la corretta tenuta della contabilità e la possibilità di un puntuale controllo nel tempo da parte degli organi accertatori.

La data di ricezione della fattura deve emergere (ove non risultante da posta elettronica certificata o da altri sistemi che attestino la ricezione del documento medesimo) da una corretta tenuta della contabilità.

A chiarimento di quanto sopra, si propongono di seguito alcuni esempi relativi a un imprenditore con periodicità mensile:

Consegna merci	Esigibilità dell'imposta	Ricevimento fattura	Registrazione fattura	Detrazione Iva
20.12.2017	Dicembre 2017	31.12.2017	Nel registro acquisti di dicembre 2017	Nella liquidazione Iva di dicembre 2017
			Fra il 1.1 e il 30.4.2018 nel Sezionale Acquisti 2017	Nella dichiarazione Iva relativa al 2017
		20.01.2018	Nel registro acquisti di gennaio (o in qualsiasi mese successivo del 2018)	Nella liquidazione Iva di gennaio 2018 (o nella liquidazione del mese di registrazione) (*)
			Fra il 1.1 e il 30.4.2019 nel Sezionale Acquisti 2018	Nella dichiarazione Iva relativa al 2018 (*)
(*) alle condizioni esistenti nel periodo d'imposta 2017				

Dal momento che i chiarimenti forniti sono pervenuti successivamente al 16 gennaio 2018, non verranno sanzionati i contribuenti che abbiano fatto concorrere alla liquidazione periodica dell'IVA relativa al mese di dicembre 2017 anche le fatture pervenute entro il 16.1.2018, la cui imposta fosse esigibile nel mese di dicembre 2017.

Dichiarazione integrativa a favore

A garanzia dell'effettività del diritto alla detrazione dell'imposta e del principio di neutralità dell'IVA, il soggetto passivo che non abbia potuto esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA nei termini consentiti, può recuperare l'imposta presentando la dichiarazione integrativa (art. 8, comma 6-bis, DPR. n. 322/1998) entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria.

Resta fermo l'obbligo in capo al soggetto passivo di procedere alla regolarizzazione della fattura di acquisto non pervenuta entro quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione (art. 6, commi 8 e 9-bis D.Lgs n. 471/1997).

Note di variazione

La Circolare n. 1/E/2018 ha altresì chiarito 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.

Decorrenza della nuova disciplina

Le nuove norme 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 alle importazioni effettuati, e per i quali l'imposta sia divenuta esigibile, anteriormente al 1° gennaio 2017.

Pertanto, per gli acquisti effettuati nel corso del 2015 l'esercizio del diritto alla detrazione può essere esercitato entro il 30 aprile 2018, mentre 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 aprile 2019.

Dubbi applicativi

Secondo alcuni commentatori, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E/2018 sembrerebbe sottintendere che la data di ricezione della fattura di acquisto costituisca il momento iniziale dal quale può essere esercitato il diritto alla detrazione Iva (previa annotazione della fattura stessa), anche con riferimento alle liquidazioni periodiche dello stesso anno.

Pertanto, in relazione a merci consegnate in gennaio, la fattura ricevuta il 10 febbraio 2018 potrebbe essere annotata a partire dalla medesima data, concorrendo alla liquidazione dell'Iva del mese di febbraio (da versare entro il 16 marzo), mentre non potrebbe concorrere alla liquidazione Iva del mese di gennaio (da versare entro il 16 febbraio stesso).

Tale indicazione non sarebbe tuttavia conforme al dettato dell'art. 1 comma 1 del DPR n. 100/1998 che, invece, consentirebbe di procedere subito alla detrazione a condizione che la fattura sia stata annotata prima del giorno della liquidazione (come si era sempre fatto in precedenza).