

Oggetto: Riduzione dei termini per la detrazione dell'IVA

L'art. 2 del Decreto Legge 24.04.2017 n. 50, convertito in Legge n. 96/2017, ha introdotto talune modifiche per il termine di esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, previsto dall'art. 19 del D.P.R. 633/72, e quindi contestualmente anche al termine per la registrazione delle fatture d'acquisto, previsto dall'art. 25 del medesimo D.P.R. 633/72.

Termine per l'esercizio della detrazione

In premessa, si ricorda, in sintesi, che il diritto alla detrazione dell'IVA addebitata in rivalsa sorge in capo ai soggetti passivi d'imposta, *“in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione”* (art. 19 co. 1 del DPR 633/72), nel momento di esigibilità dell'imposta, come determinato ai sensi dell'art. 6 co. 5 del D.P.R. 633/72.

Il diritto può dunque essere fatto valere immediatamente al verificarsi dell'esigibilità dell'imposta e, in ossequio al principio di cartolarità dell'imposta¹.

Per potere esercitare il diritto alla detrazione, è necessario il possesso della fattura di acquisto e la sua registrazione nel registro degli acquisti secondo le modalità e i termini di cui all'art. 25 del DPR 633/72.

Con le modifiche previste dal succitato art. 2 del DL 50/2017, il diritto alla detrazione dell'IVA può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto medesimo è sorto (ossia il momento di esigibilità dell'imposta determinato ai sensi dell'art. 6 co. 5 del DPR 633/72).

Pertanto, con riferimento alle fatture 2017, il diritto alla detrazione dell'IVA può essere esercitato entro il 30.4.2018 (attuale termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2017).

¹ Per potere esercitare il diritto alla detrazione, è necessario il possesso della fattura di acquisto e la sua registrazione nel registro degli acquisti secondo le modalità e i termini di cui all'art. 25 del DPR 633/72.

Il nuovo termine finale per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA si applica solo alle fatture e alle bollette doganali emesse dall'1.1.2017.

Ne sono, quindi, escluse le fatture relative agli anni 2015 e 2016².

Termine per la registrazione delle fatture

Il nuovo art. 25 prevede contestualmente l'anticipazione della scadenza per la registrazione delle fatture, collegandola al termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa "all'anno di ricezione" del documento.

Criticità per la registrazione di fine anno

Si ipotizzi, invece, che un'impresa effettui un acquisto nel 2017 e riceva la relativa fattura nei primi mesi del 2018. In tale ipotesi, potrebbe porsi il problema delle modalità di annotazione del documento (che dovrebbe essere "imputato" all'anno precedente) e di detrazione della relativa imposta, da effettuarsi in ogni caso il 30 aprile 2018.

A livello operativo, si possono presentare le seguenti situazioni:

- se la fattura passiva perviene entro il termine per effettuare la liquidazione relativa all'ultimo periodo dell'anno precedente (16 gennaio, per i contribuenti "mensili"; 16 marzo, per i "trimestrali" per opzione) dovrebbe essere sufficiente computare la maggiore imposta a credito in tale liquidazione.
- diversamente, se il documento è ricevuto tra l'ultima liquidazione relativa all'anno precedente e il termine per l'esercizio della detrazione (30 aprile), le soluzioni praticabili potrebbero essere:
 - l'annotazione delle fatture nel registro IVA acquisti del 2017, con conseguente "riapertura" dell'ultima liquidazione periodica del 2017 (plausibilmente senza l'applicazione delle sanzioni, anche se in merito sarebbe necessario uno specifico chiarimento dell'Agenzia

² Prima delle modifiche di cui al DL 50/2017, difatti, il termine per esercitare il diritto alla detrazione era fissato nel termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto medesimo era sorto.

delle Entrate); quindi, l'imposta a credito dell'acquisto effettuato verrebbe riportata nel quadro VH della dichiarazione relativa al 2017, oltre che nel quadro VF ai fini della detrazione;

- l'annotazione delle fatture passive nel registro IVA acquisti del 2018, costituendo un apposito sezionale a tal fine; per poter esercitare il diritto alla detrazione, potrebbe quindi risultare sufficiente la semplice esposizione dell'imposta a credito nel quadro VF della dichiarazione relativa al 2017, senza che essa sia computata nella liquidazione dell'ultimo periodo dell'anno precedente.

Anche su tali aspetti sarebbe auspicabile un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate, in quanto si ravvisa un'incongruenza tra il nuovo termine per la detrazione IVA e le modifiche apportate all'art. 25 del DPR 633/72.

In assenza di una presa di posizione da parte dell'Amministrazione finanziaria, si fornisce un'interpretazione restrittiva del combinato disposto delle norme ed è raccomandabile richiedere ai fornitori l'invio della fattura in tempo utile; si ricorda che nel caso in cui, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, non sia stata ricevuta la fattura incombe l'obbligo di redazione dell'autofattura entro i 30 giorni successivi (cfr. art. 6, comma 8, lettera a, D. Lgs. n.471/97).

Omessa registrazione di fatture passive

In base all'orientamento più recente della Corte di Cassazione (sent. 24.9.2015 n. 18924), l'omessa registrazione delle fatture passive nei termini di cui all'art. 25 del D.P.R. 633/72 non determina il venir meno del diritto alla detrazione dell'IVA "a monte" in capo al cessionario o committente dell'operazione. Il diritto alla detrazione, difatti, sussiste laddove siano rispettati gli obblighi sostanziali (esigibilità dell'imposta addebitata in rivalsa e destinazione dei beni o servizi ad operazioni soggette ad IVA), mentre l'assolvimento degli obblighi formali (registrazione delle fatture nei termini) è finalizzato all'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Fermo restando che l'omessa registrazione delle fatture d'acquisto, integrando una violazione di carattere formale, non può avere l'effetto di disconoscere il diritto alla detrazione dell'IVA, tuttavia, essa ha l'effetto di spostare in capo al contribuente, a fronte della contestazione dell'Ufficio, l'onere di provare l'esistenza delle condizioni sostanziali per esercitare il diritto (Cass. 18924/2015). Per cui, la violazione descritta è irrilevante sul piano impositivo laddove l'Amministrazione disponga "*delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto destinatario delle transazioni commerciali, è debitore dell'IVA e quindi titolare del diritto di detrarre l'imposta assolta a monte*" (Cass. 21.5.2014 n. 11168).

Note di credito

L'art. 26 comma 2 del D.P.R. 633/72 fornisce un elenco delle fattispecie al verificarsi delle quali il cedente o prestatore ha la facoltà di ridurre la base imponibile e conseguentemente di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola secondo le disposizioni di cui all'art. 25.

Un'interpretazione sistematica delle menzionate disposizioni porterebbe ad affermare che la nota di variazione si possa emettere al più tardi entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione, fermo restando che il documento sia stato registrato entro il termine suddetto.

Se, ad esempio, un'operazione viene meno nel 2018 per una delle cause descritte nell'art. 26 comma 2 del DPR 633/72, la nota di credito può essere emessa (e registrata) dal cedente o dal prestatore entro e non oltre il 30 aprile del 2019, termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa al periodo in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

Restiamo a disposizione per ulteriori chiarimenti, con i migliori saluti.

Milano, 28 dicembre 2017

Studio Dattilo Commercialisti Associati