

Oggetto: Detrazione IVA - Circolare ministeriale n. 1 del 17 gennaio 2018

Con la circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti relativamente alla disciplina del diritto alla detrazione dell'IVA a seguito delle modifiche introdotte dal decreto legge 24 aprile 2017, n. 50 (di seguito "D.L.").

In particolare, l'art. 2 del D.L. ha modificato:

- l'art. 19 del DPR n. 633/1972 prevedendo che la detrazione sia operata, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui l'imposta diventa esigibile (comma 1);
- l'art. 25 del DPR n. 633 del 1972 stabilendo, fra l'altro, che le fatture di acquisto devono essere registrate entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno (comma 2)¹.

Data di decorrenza della nuova disciplina

La nuova disciplina si applica alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017, sempre che le stesse siano relative ad:

- operazioni effettuate, e
- la cui imposta sia divenuta esigibile, a decorrere dalla medesima data.

I requisiti necessari per individuare il momento della detrazione

Inizialmente era stato rilevato in dottrina (cfr. Circolare Assonime n. 18/2017, par. 7) che le modifiche apportate all'art. 19 e all'art. 25 del DPR n. 633 non apparivano tra loro coordinate. Infatti, nel caso di una fattura di vendita emessa nel 2017, ricevuta dall'acquirente nel 2018:

- secondo l'art. 19 l'imposta dovrebbe essere detratta entro il 30 aprile 2018 (termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al 2017),
- secondo l'art. 25 - che fa riferimento all'anno di "ricezione" della fattura - l'imposta potrebbe essere detratta entro il 30 aprile 2019 (termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al 2018).

L'Agenzia delle Entrate nella circolare emanata 17 gennaio u.s. è intervenuta correggendo tale mancato coordinamento, partendo dai principi posti dalla normativa comunitaria e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo cui per poter esercitare la detrazione è necessario che ricorrano due presupposti:

¹ Prima della modifica normativa, il diritto alla detrazione poteva essere esercitato con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui l'imposta diventa esigibile.

- l'operazione sia stata effettuata e
- il soggetto interessato sia in possesso di una valida fattura d'acquisto.

In tal caso, il cessionario o committente può operare la detrazione dell'imposta assoluta sugli acquisti, previa registrazione della fattura ai sensi dell'art. 25 del DPR n. 633, entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si siano verificati entrambi i presupposti menzionati.

In conformità a tale impostazione, l'Agenzia fornisce nella circolare alcuni chiarimenti riguardanti le diverse ipotesi che possono verificarsi, in relazione ad operazioni effettuate nel 2017, ma con fatture ricevute e registrate nel 2018, richiedendo, in alcuni casi, la distinta annotazione delle stesse.

In particolare, al par. 1.4, l'Agenzia chiarisce 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.

Resta ferma la possibilità per ciascun soggetto passivo di adottare soluzioni gestionali e informatiche diverse dall'annotazione nel registro IVA sezionale, a condizione che le stesse garantiscano tutti i requisiti richiesti per una corretta tenuta della contabilità, consentendo, altresì, un puntuale controllo nel tempo da parte dell'amministrazione finanziaria.

La detrazione in presenza di pro rata

L'Agenzia delle Entrate si sofferma, inoltre, anche specificando i termini della detrazione in presenza di un pro rata. In particolare, è precisato che il diritto alla detrazione deve essere esercitato alle condizioni esistenti nel periodo di imposta in cui l'imposta medesima è divenuta esigibile. Ad esempio, un soggetto che abbia acquistato un servizio nel 2017 (anno in cui aveva un pro rata di detraibilità del 75 per cento), pur operando la detrazione nel 2018 (anno in cui ha ricevuto la fattura dal proprio fornitore), dovrà applicare in sede di detrazione il pro rata vigente nel 2017.

Altre ipotesi di detrazione IVA

Nella medesima circolare, inoltre, si ricorda sinteticamente che l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori precisazioni con riguardo alla detrazione dell'IVA:

- oggetto di note di variazione in diminuzione dell'imponibile o dell'imposta;

- addebitata in via di rivalsa alla controparte in seguito ad accertamento divenuto definitivo;
- relativa alle operazioni soggette al c.d. regime dell'IVA per cassa;
- relativa alle operazioni soggette al meccanismo dello split payment.

La detrazione IVA in presenza di Split Payment

Con riferimento allo Split Payment, è confermato che l'esigibilità dell'imposta può verificarsi in momenti differenti, ossia:

- al ricevimento della fattura,
- alla registrazione della stessa, oppure
- al pagamento del corrispettivo.

Per effetto della modifica al comma 2 dell'art. 3 DM 23/01/2015, operata dal DM del 17 giugno 2017, le pubbliche amministrazioni e società possono comunque optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura ovvero al momento della registrazione della medesima.

La novità rispetto alla disciplina precedentemente vigente è rappresentata dal riferimento, nel predetto comma 2, alla registrazione della fattura.

L'opzione per l'esigibilità anticipata potrà essere effettuata in relazione a ciascuna fattura ricevuta/registrata, rilevando, a tal fine, il comportamento concludente del contribuente.

In tal caso, il diritto alla detrazione dell'imposta gravante sugli acquisti potrà essere esercitato dal cessionario o dal 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 (i.e. ricezione della fattura di acquisto ovvero registrazione della stessa), a condizione che il soggetto per cui trova applicazione la disciplina della scissione dei pagamenti sia già in possesso della relativa fattura di acquisto.

Qualora, tuttavia, nelle more della registrazione dell'acquisto sia effettuato il pagamento del corrispettivo, l'esigibilità non potrà più essere riferita alla registrazione, e l'imposta sarà comunque dovuta con riferimento al momento del pagamento della fattura, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del menzionato decreto.

Nell'ipotesi in cui il contribuente faccia coincidere il momento dell'esigibilità con il momento del pagamento, le regole speciali in tema di split payment derogano al principio generale recato dall'articolo 25, nel senso 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. L'annotazione del documento, in altri termini, dovrà avvenire 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.

Dichiarazioni integrative

Nella circolare è infine riconosciuto, al par. 4, che l'esercizio del diritto di detrazione è in ogni caso garantito dall'istituto della dichiarazione integrativa a favore.

Restiamo a disposizione per eventuali chiarimenti e con l'occasione porgiamo distinti saluti.

Milano, 23 gennaio 2018

Studio Dattilo Commercialisti Associati