CAVALLINI DAL BORGO
& PARTNERS

News Letter Speciale
Nuovi Termini Per La Detrazione Dell'Iva

Con l'art. 2, DL n. 50/2017, c.d. "Manovra correttiva", il Legislatore ha apportato **rilevanti modifiche:**

- ai **termini entro i quali è possibile esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA** di cui all'art.19, comma 1, DPR n. 633/72;
- ai **termini di annotazione nel registro IVA** acquisti di cui all'art. 25, DPR n. 633/72, per poter esercitare la detrazione.

ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE DELL'IVA

Come noto il **momento in cui sorge il diritto alla detrazione dell'IVA a credito nonché il termine ultimo entro il quale lo stesso può essere esercitato** è disciplinato dall'art. 19, comma 1, DPR n. 633/72 che, come sopra accennato, è stato modificato ad opera dell'art. 2, DL n. 50/2017.

ART. 19 comma 1 DPR n. 633/72

Ante DL n. 50/2017

[…]Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati **sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile** e può essere **esercitato, al più tardi,** con la dichiarazione relativa al **secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto** ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

Post DL n. 50/2017

[…] *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 relativa* ***all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto*** *ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.*

Da quanto sopra deriva quindi che:

- **resta ferma l'individuazione del momento in cui sorge il diritto alla detrazione**.

In particolare si rammenta che, ai sensi dell'art 6, comma 5, DPR n. 633/72, il diritto alla detrazione sorge nel "momento in cui **l'imposta diviene esigibile**", ossia alla data in cui **l'operazione si considera effettuata ai fini IVA**;

- il **termine ultimo** entro il quale è **possibile esercitare la detrazione dell'IVA** a credito è **significativamente ridotto**. Lo stesso, infatti, è ora fissato alla **dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto** (anziché alla dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto).

Così, ad esempio, con riferimento ad un **acquisto di beni consegnati / spediti nel mese di settembre 2017** e fatturati a settembre / primi giorni di ottobre 2017, il diritto a detrarre la relativa IVA a credito sorge nel 2017 e la detrazione potrà essere effettuata, **al più tardi, con il mod. IVA 2018 relativo al 2017** da presentare entro il 30.4.2018 (applicando la normativa previgente il contribuente avrebbe potuto detrarre l'IVA al più tardi con il mod. IVA 2020 relativo al 2019).

ANNOTAZIONE FATTURE D'ACQUISTO/BOLLETTE DOGANALI

Il comma 1 del citato art. 25 dispone che **il diritto a detrarre l'IVA** è esercitabile **previa annotazione della relativa fattura nel registro IVA acquisti**. Al fine di rendere tale disposizione coerente con la modifica apportata all'art. 19 sopra esposta, il citato art. 2, DL n. 50/2017 ha modificato anche l'art. 25.

Art. 25, comma 1, DPR N. 633/72

Ante DL n. 50/2017

Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati … e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.

Post DL n. 50/2017

Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati … e deve annotarle in apposito registro anteriormente 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.

Da quanto sopra deriva quindi che la tempistica connessa con l'annotazione della fattura nel registro IVA acquisti risulta così modificata.

ANNOTAZIONE NEL REGISTRO IVA ACQUISTI

Ante DL n. 50/2017

Prima della liquidazione periodica oppure prima della dichiarazione annuale IVA nella quale si intende detrarre l'IVA

Post DL n. 50/2017

Prima della liquidazione periodica nella quale si detrae l'IVA e in ogni caso, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura, con riferimento al medesimo anno.

Così, ad esempio, per un **acquisto di beni consegnati / spediti a settembre 2017** (il cui diritto a detrarre l'IVA a credito è sorto nel 2017 e può essere fruito **al più tardi con il mod. IVA 2018**), ipotizzando che la relativa **fattura sia ricevuta nel mese di ottobre 2017**, l'annotazione nel registro IVA acquisti dovrà essere effettuato prima della liquidazione periodica nella quale si intende detrarre l'imposta e comunque **entro il 30.4.2018** (termine di presentazione del mod. IVA 2018), **con anno di riferimento 2017**.

DECORRENZA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

L'art. 2, comma 2-bis, introdotto in sede di conversione del DL n. 50/2017, prevede espressamente che le nuove disposizioni

*"**si applicano alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017**".*

Da ciò consegue quindi che:

- per l'**IVA relativa a fatture 2015 e 2016 non ancora detratta** si potrà continuare ad applicare la **normativa previgente** (detraibilità entro la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'operazione);
- le nuove disposizioni **trovano applicazione** anche con riferimento alle **note di credito** di cui all'art. 26, comma 2, DPR n. 633/72, **emesse a decorrere dall'1.1.2017**. Le stesse, infatti, ancorché relative ad operazioni effettuate anteriormente a detta data, danno luogo all'emissione di una fattura successivamente all'1.1.2017.
La nota di variazione dovrà quindi essere emessa entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

CRITICITA' APPLICATIVE

L'applicazione "combinata" delle nuove disposizioni sopra illustrate comporta l'insorgenza di rilevanti criticità con particolare riferimento alle operazioni di fine dell'anno con fattura emessa / ricevuta l'anno successivo. Così, ad esempio, in caso di acquisto di beni effettuato a dicembre 2017 con fattura ricevuta nel 2018:
 il diritto alla detrazione sorge nel 2017 e il termine entro il quale è possibile esercitare tale diritto è fissato al 30.4.2018 (termine di presentazione del mod. IVA 2018 relativo al 2017);
 l'annotazione della fattura nel registro IVA acquisti deve essere effettuata entro il 30.4.2019 (termine di presentazione del mod. IVA 2019 relativo al 2018, anno di ricezione della fattura).
Ma a tale ultima data il diritto a detrarre l'IVA non è più esercitabile (è decaduto il 30.4.2018) **e non può essere rispettata la nuova disposizione** ai sensi della quale **la detrazione va esercitata nell'anno in cui si verifica l'esigibilità**.

Di seguito si riportano degli esempi sulle varie casistiche che potrebbero verificarsi.

Lo Studio rimane a disposizione per ulteriori chiarimenti.
Cordiali Saluti

SOLUZIONI SUL PIANO OPERATIVO

Al fine di garantire l'effettività del diritto di detrazione anche dopo il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo in cui è avvenuta l'esigibilità dell'imposta è necessario esaminare caso per caso le singole operazioni che possono concretamente verificarsi.

Caso 1

- Operazione realizzata a dicembre 2017;
- fattura datata 2017, ma ricevuta dopo il 31.12.2017,

ovvero ricevuta entro il termine per effettuare la liquidazione relativa all'ultimo periodo dell'anno (16.1.2018: mensile o 16.3.2018: trimestrale).

Soluzione operativa

Si può inserire la maggiore imposta a credito in liquidazione.
Il diritto a detrazione verrebbe correttamente esercitato con riferimento all'anno 2017 e riportato nella dichiarazione Iva – Mod. Iva 2018

SOLUZIONI SUL PIANO OPERATIVO

Caso 2

- Operazione realizzata a dicembre 2017;
- fattura datata 2017, ma ricevuta dopo il 31.12.2017,
  ovvero ricevuta entro il termine per l'esercizio del diritto di detrazione, ma oltre il termine per effettuare la liquidazione relativa all'ultimo periodo dell'anno precedente - dopo il 16 gennaio 2018

Soluzioni alternative

a) Possibile "riapertura" della liquidazione relativa all'ultimo periodo del 2017 (senza applicazione delle sanzioni) e indicazione della maggiore imposta a credito nella dichiarazione Iva annuale – Mod. Iva 2018 quadro VF e VH

b) Registrazione della fattura nella contabilità 2018 indicando che l'Iva non concorre alla liquidazione di periodo del 2018 (e non verrà indicata nella dichiarazione Iva 2019), ma è riportata quale credito nella dichiarazione Iva 2018 come "variazione di imposta. L'Iva è liquidata nella prima liquidazione successiva alla presentazione della dichiarazione Iva 2018. La fattura sarà riportata nella comunicazione dati fatture del primo (o secondo) trimestre 2018.

c) Annotazione nei registri Iva 2017. L'Iva è liquidata nella prima liquidazione periodica utile del 2018 (a seconda del mese di ricevimento della fattura). La fattura sarà riportata nella comunicazione dati fatture dell'ultimo trimestre 2017 (rettificando l comunicazione dati fatture già presentata, qualora la fattura fosse ricevuta oltre il 28 febbraio).

d) Annotazione in un sezionale Iva 2018, in cui l'Iva viene dichiarata come "indetraibile" per il 2018 (come tale indicata nella dichiarazione Iva – Mod. Iva 2019) ed indicazione del maggior credito direttamente in dichiarazione Iva annuale – Mod. Iva 2018 quadro VF, senza indicare detto credito nella liquidazione Iva relativa all'ultimo periodo del 2017, ma indicandolo nella prima liquidazione successiva alla dichiarazione annuale Iva. La fattura sarà riportata nella comunicazione dati fatture del primo (o secondo) trimestre 2018

e) Creazione di un sezionale Iva per le fatture con esigibilità 2017 nel 2018. Liquidazione dell'Iva a credito con specifico codice tributo (quindi come se si creassero delle liquidazioni ulteriori) che viene inserito nell'F24 di periodo e riporto di queste liquidazioni nella dichiarazione Iva 2018

Questa ipotesi è l'unica modalità tra quelle descritte che consente di liquidare l'importa mese per mese senza creazione di un decalage

Per semplificare gli adempimenti e per agevolare i controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria, sarebbe preferibile posticipare il termine di presentazione della comunicazione dati fatture, nonché della liquidazione Iva relativi al 4° trimestre di ogni anno, al 30 aprile dell'anno successivo, anziché al 28 febbraio. Così da uniformare detto termine a quello di esercizio del diritto alla detrazione

SOLUZIONI SUL PIANO OPERATIVO

Caso 3

- Operazione realizzata a dicembre 2017;
- fattura datata 2017, ma ricevuta dopo il 31.12.2017, ovvero ricevuta oltre il 30.4.2018.

Soluzione operativa

Registrazione della fattura in un apposito sezionale del registro Iva acquisti 2018, la cui Iva viene indicata come "indetraibile" per il 2018 e come tale indicata nella dichiarazione Iva – Mod. iva 2019.
Presentazione di una dichiarazione integrativa a favore per il 2017 ex art. 8, comma 6-*bis* del DPR 322/98 per recuperare l'Iva non detratta

SOLUZIONI SUL PIANO OPERATIVO

Caso 4 – fatturazione differita – art. 21, comma 4, DPR 633/1972

- Operazione realizzata a dicembre 2017;
- fattura emessa entro il 15.1.2018.

Si potrebbe verificare la possibilità di:

- inserire detta fattura nella liquidazione relativa all'ultimo periodo del 2017 ed inserirla nel registro Iva acquisti 2017;
- inserire detta fattura nella liquidazione relativa all'ultimo periodo del 2017 ed inserirla nel registro Iva acquisti 2018 con riferimento al periodo di esigibilità (2017).

La fattura potrebbe essere registrata al più tardi entro il 30.4.2019, ferma restando la possibilità di detrarre l'imposta solo entro il 30.4.2018

Soluzione operativa

Il diritto a detrazione verrebbe correttamente esercitato con riferimento all'anno 2017 e riportato nella dichiarazione Iva – Mod. Iva 2018.

Si ritiene opportuno, per semplificare l'operatività dei committenti/cessionari, nonché per facilitare il controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, rendere obbligatoria nel documento la dicitura "Fattura differita"

Per poter esercitare il diritto a detrazione è necessario inserire il maggior credito nella dichiarazione Iva annuale – Mod. Iva 2018.
Si dovrebbe creare un apposito rigo in dichiarazione annuale per indicare la maggiore imposta detraibile, non compresa nelle liquidazioni periodiche del 2017.

La fattura andrebbe registrata in un apposito sezionale del registro Iva acquisti 2018, la cui Iva viene indicata come "indetraibile" per il 2018 (e come tale indicata nella dichiarazione Iva – Mod. Iva 2019

SOLUZIONI SUL PIANO OPERATIVO

Caso 5 – regolarizzazione delle fatture per acquisti interni – art. 6 commi 8 e 9 DLgs 471/97.

- Operazione realizzata a dicembre 2017;
- fattura non ricevuta.

L'operazione va regolarizzata con l'emissione di una fattura, entro 4 mesi dall'effettuazione dell'operazione, presentandola entro i successivi 30 giorni all'Agenzia delle Entrate e versando la relativa imposta.

Soluzione operativa

La tempistica di regolarizzazione fa superare il termine del 30.4.2018 per poter operare correttamente la detrazione.

Resta da capire se si può detrarre l'Iva nell'anno di regolarizzazione e di pagamento all'Erario, ovvero se si deve ricorrere alla dichiarazione integrativa a favore per il 2017 (ex art. 8, comma 6-*bis*, DPR 322/98).
La prima tesi sembra più corretta perché si fa coincidere il diritto di detrazione con il versamento dell'imposta da parte del cessionario/committente

SOLUZIONI SUL PIANO OPERATIVO

Caso 6 – acquisti intraUe.

- Operazione realizzata a dicembre 2017;

Soluzione operativa

Gli acquisti si considerano effettuati alla partenza della merce, ovvero all'inizio del trasporto o della spedizione, quindi nel mese di dicembre 2017. Il cedente deve emettere la fattura entro il 15 gennaio con riferimento a dicembre. Il cessionario deve registrare la fattura entro il 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura con riferimento al mese precedente (15 febbraio con riferimento al mese di gennaio)

Se si riceve la fattura, come sembra naturale, dopo il 16 gennaio 2017, l'operatore dovrà registrare la fattura a debito (registro art. 23), ma non potrà detrarre l'imposta se non in dichiarazione ad aprile 2018. a meno che non si scelga la via di consentire, con la creazione di un sezionale Iva 2018 relativo alle fatture ad esigibilità 2017, di liquidare l'imposta a credito con la creazione di uno specifico codice tributo (quindi come si venissero a creare delle liquidazioni ulteriori) che concorrono con l'F24 di periodo e riporto di queste liquidazioni nella dichiarazione Iva 2018.

ipotesi un'interpretazione alternativa potrebbe essere quella di considerare la ricezione della fattura quale momento di nascita dell'esigibilità effettiva e far decorrere da lì i termini di liquidazione sia dell'Iva a debito che a credito.

Caso 6 *bis* – regolarizzazione delle fatture per acquisti intraUe – art. 46, comma 5, DL 331/93

- Operazione realizzata a dicembre 2017;
- fattura non ricevuta

Soluzione operativa

L'operazione va regolarizzata entro il 2° mese successivo all'effettuazione dell'operazione, con emissione di autofattura entro il giorno 15 del 3° mese successivo all'effettuazione dell'operazione e con assolvimento dell'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile

Per le operazioni effettuate a dicembre 2017, detta tempistica di regolarizzazione permette di computare la relativa imposta entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva annuale del 30.4.2018. Ma come per la regolarizzazione nazionale, deve essere possibile considerare il momento di regolarizzazione coincidente con il momento in cui sorge il diritto a detrazione, a prescindere dall'esigibilità dell'imposta originaria (che coincide con il momento di partenza dei beni per il cessionario) non fatturata

SOLUZIONI SUL PIANO OPERATIVO

Caso 7 – nota di variazione – art. 26 DPR 633/1972

La procedura di rettifica dell'Iva prevista dall'art. 26, comma 2, deve essere effettuata nei termini previsti dall'art. 19, comma 1 (Cfr. RM 42/E72009)

Soluzione operativa

Il cedente/prestatore deve emettere la nota di variazione entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva annuale relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (termine entro il quale è consentita la detrazione della relativa Iva

Caso 8 – fattura ricevuta a seguito di accertamento presso il cedente – art. 60, comma 7, DPR 633/1972

Il cedente, dopo aver versato l'imposta, le sanzioni e gli interessi, può effettuare la rivalsa ai sensi dell'art. 60, comma 7.
Il diritto di detrazione del cessionario scatta nel momento in cui avviene il pagamento del fornitore e deve essere esercitato entro la dichiarazione relativa al secondo anno successivo

Soluzione operativa

Tale norma non è stata modificata e quindi i nuovi termini non incidono sulla specifica situazione