

STUDIO TORAZZA PAPONE
COMMERCIALISTI ASSOCIATI

DOTT. PAOLO TORAZZA
DOTT. ALBERTO PAPONE

VIA CESAREA 11/6
16121 GENOVA
TEL. 010-5702804
TEL. 010-590351
FAX. 010-590731
EMAIL INFO@TPASSOCIATI.IT

Genova, 24/01/2018

Alla Preg.ma
Clientela

CIRCOLARE DI STUDIO N.2-2018

**NUOVE REGOLE PER LA DETRAZIONE IVA – CHIARIMENTI DELLA CIRCOLARE N°1/2018
DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

1 PREMESSA

Con la circ. 17.1.2018 n. 1, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito alle modalità di esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, nonché alle modalità di registrazione delle fatture di acquisto.

La relativa disciplina, infatti, contenuta negli artt. 19 e 25 del DPR 633/72, è stata modificata per effetto dell'art. 2 del DL 24.4.2017 n. 50 (conv. L. 21.6.2017 n. 96).

2 DECORRENZA

Ai sensi dell'art. 2 co. 2-bis del suddetto DL 50/2017, le nuove disposizioni relative all'esercizio della detrazione IVA e alla registrazione dei documenti d'acquisto si applicano con riferimento **alle fatture e alle bollette doganali emesse dall'1.1.2017.**

Con riguardo all'imposta divenuta esigibile nel corso del 2015 e del 2016 resta in vigore la precedente normativa che legittima la detrazione al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile (per gli acquisti del 2015 il termine per la detrazione scade entro il 30.04.2018 mentre per gli acquisti 2016 entro il 30.04.2019).

3 NUOVI TERMINI DI ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE IVA

Ai sensi dell'art. 19 co. 1 del DPR 633/72, il diritto alla detrazione dell'IVA sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Ad esempio, se una cessione di beni è stata effettuata in data 20.3.2017, l'IVA può essere detratta, al più tardi, nell'ambito della dichiarazione IVA relativa al 2017, da presentare entro il 30.4.2018.

4 NUOVI TERMINI DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE D'ACQUISTO

In base al riformulato art. 25 co. 1 del DPR 633/72, le fatture d'acquisto e le bollette doganali devono essere annotate sul registro IVA degli acquisti:

- anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione;
- al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura, con riferimento al medesimo anno.

5 DOPPIA CONDIZIONE PER L'ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE IVA

Stante la necessità di coordinare le nuove formulazioni dell'art. 19 e dell'art. 25 l'Agenzia delle Entrate, con la circ. 17.1.2018 n. 1, ha chiarito che il coordinamento fra le due norme deve ispirarsi ai principi emersi nella giurisprudenza comunitaria (Corte di Giustizia UE 29.4.2004 causa C-152/02), secondo cui, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, occorre che siano verificati due presupposti:

1. uno di natura sostanziale, ossia la circostanza che l'imposta sia divenuta esigibile;
2. uno di natura formale, consistente nel possesso della fattura da parte del cessionario o committente.

Ne consegue che il *dies a quo* da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui si verifica tale duplice condizione.

6 MODALITÀ DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE

Con la circ. 17.1.2018 n. 1, l'Agenzia delle Entrate ha fornito anche chiarimenti di natura operativa circa le regole di registrazione delle fatture d'acquisto, in applicazione dei nuovi termini per l'esercizio della detrazione IVA.

ESEMPI:

1) Nel caso di un acquisto effettuato nel 2017 con fattura ricevuta entro il 31.12.2017, la registrazione può avvenire, al più tardi, entro il 30.4.2018.

Sotto il profilo operativo:

- se la registrazione viene effettuata nel 2017 si applicano le regole ordinarie di annotazione sul registro degli acquisti;
- se la registrazione viene effettuata nei primi 4 mesi del 2018 (tra l'1.1.2018 e il 30.4.2018) occorre istituire un'apposita sezione nel registro IVA degli acquisti, relativa alle fatture ricevute nel 2017, per le quali l'IVA non può essere detratta nell'ambito delle liquidazioni periodiche 2018, ma concorre alla determinazione del saldo IVA 2017.

2) Nel caso di una fattura con IVA divenuta esigibile nel mese di dicembre 2017, ricevuta dal cessionario o committente nel 2018, la detrazione può essere esercitata, previa registrazione della fattura:

- nell'ambito delle liquidazioni IVA periodiche del 2018;
- al più tardi, nell'ambito della dichiarazione IVA relativa al 2018, da presentare entro il 30.04.2019.

DOTT. PAOLO TORAZZA
DOTT. ALBERTO PAPONE

VIA CESAREA 11/6
16121 GENOVA
TEL. 010-5702804
TEL. 010-590351
FAX. 010-590731
EMAIL INFO@TPASSOCIATI.IT

La detrazione non può essere esercitata, invece, nell'ambito della liquidazione IVA del mese di dicembre 2017 in quanto non era verificato uno dei due presupposti sopra esposti (ovvero il possesso fisico del documento).

3) Nel caso di una fattura passiva con iva esigibile nel mese di gennaio 2018, ricevuta dal cessionario o committente nel mese di febbraio 2018, riportante la data di gennaio 2018, la detrazione può essere esercitata, previa registrazione della fattura:

- nell'ambito della liquidazione IVA periodica di febbraio 2018 o dei mesi successivi (NON potrà invece essere ricompresa nella liquidazione IVA di gennaio);
- al più tardi, nell'ambito della dichiarazione IVA relativa al 2018, da presentare entro il 30.04.2019.

Si sottolinea pertanto che le fatture d'acquisto andranno registrate nelle liquidazioni dei mesi in cui i documenti sono stati ricevuti o in quelli successivi MA non potranno essere invece ricompresi nelle liquidazioni di periodi antecedenti alla loro ricezione benché riportino pari data.

7 ONERE DELLA PROVA DI RICEZIONE DELLE FATTURE PASSIVE E BOLLETTE DOGANALI

Per quanto concerne la verifica del momento in cui la fattura d'acquisto è stata ricevuta dal cessionario/committente, la ricezione stessa deve emergere (ove non risultante da posta elettronica certificata, posta elettronica ordinaria o da altri sistemi che attestino la ricezione del documento medesimo) da una corretta tenuta della contabilità in modo da consentire un puntuale controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria del corretto susseguirsi delle registrazioni dei vari documenti (l'art.25 primo comma prevede l'obbligo di numerazione in ordine progressivo delle fatture e bollette doganali ricevute).

8 NOTE DI VARIAZIONE IN DIMINUZIONE

Ai sensi dell'art. 26 co. 2 del DPR 633/72, le note di variazione in diminuzione devono essere emesse, al più tardi, entro i termini per l'esercizio della detrazione IVA di cui all'art. 19 co. 1 del DPR 633/72.

Stante la nuova formulazione dell'art. 19, la circ. 17.1.2018 n. 1 chiarisce che l'emissione della nota di variazione deve avvenire entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

9 CASI PARTICOLARI DI DIFFERIMENTO DELL'ESIGIBILITÀ

Nell'ambito della circ. 17.1.2018 n. 1, l'Agenzia delle Entrate ha fornito specifici chiarimenti con riferimento all'esercizio della detrazione IVA da parte dei soggetti che applicano:

- il meccanismo dello *split payment* di cui all'art. 17-ter del DPR 633/72;
 - il regime dell'IVA per cassa di cui all'art. 32-bis del DL 83/2012.
- ***Split payment***

STUDIO TORAZZA PAPONE
COMMERCIALISTI ASSOCIATI

DOTT. PAOLO TORAZZA
DOTT. ALBERTO PAPONE

VIA CESAREA 11/6
16121 GENOVA
TEL. 010-5702804
TEL. 010-590351
FAX. 010-590731
EMAIL INFO@TPASSOCIATI.IT

Ai sensi dell'art. 3 del DM 23.1.2015, l'imposta relativa alle operazioni soggette a *split payment* diviene esigibile, di regola, al momento del pagamento del corrispettivo, ferma restando la possibilità, da parte dell'acquirente, di optare mediante comportamento concludente per l'anticipazione dell'esigibilità:

- al momento di ricezione della fattura;
- al momento di registrazione della fattura medesima.

Nell'ipotesi in cui il contribuente non opti per l'anticipazione dell'esigibilità, facendo coincidere il momento dell'esigibilità con il momento del pagamento, si ritiene che le regole speciali in tema di split payment derighino al principio generale dell'art.25 in quanto viene meno l'obbligo di annotare la fattura di acquisto entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di ricezione della stesso e con riferimento al medesimo anno.

• **Regime dell'IVA per cassa**

Per i soggetti che, in presenza dei requisiti, adottano il regime dell'IVA per cassa, il momento di esigibilità dell'imposta coincide, in linea generale, con il momento in cui il corrispettivo viene effettivamente pagato, sia con riferimento alle operazioni attive che con riferimento alle operazioni passive.

A tal proposito, la circ. 17.1.2018 n. 1 chiarisce che il diritto alla detrazione deve essere "ancorato" al peculiare momento di esigibilità previsto nell'ambito del regime speciale, vale a dire:

- al momento in cui il corrispettivo viene pagato;
- o, comunque, decorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione.

10 INAPPLICABILITÀ DELLE SANZIONI

Sono fatti salvi i comportamenti adottati dai soggetti passivi IVA con riferimento alla liquidazione IVA periodica relativa al mese di dicembre 2017 (da effettuarsi entro il 16.1.2018 per i contribuenti mensili), ove detti comportamenti siano difformi dalle indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la circ. 17.1.2018 n.1.

Non saranno sanzionabili, dunque i soggetti passivi IVA che, avendo ricevuto entro il 16.1.2018 fatture relative ad operazioni con IVA esigibile nel 2017, hanno computato l'imposta a credito nella liquidazione relativa al mese di dicembre 2017.

Lo Studio è a disposizione per ogni chiarimento,

* * *

Lo Studio resta a disposizione per fornire tutta la collaborazione necessaria e coglie l'occasione per porgere i migliori saluti.

Paolo Torazza

Alberto Papone