

# Diritto alla detrazione Iva: l'impatto della Circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018

## ABSTRACT

Mercoledì 17 gennaio 2018 è stata pubblicata la **Circolare n. 1 del 17 gennaio 2018** con la quale l'Agenzia delle Entrate analizza - e risolve - le plurime questioni emergenti dalla nuova disciplina del diritto alla detrazione dell'Iva introdotta dal D.L. 50/2017.

La Circolare, sollecitata anche dal confronto dell'Agenzia con le associazioni di categoria, conferma innanzitutto il principio che l'esercizio del meccanismo della detrazione Iva, in ossequio ai principi espressi dalla Corte di Giustizia (cfr. causa C-152/02), è "schiavo" non soltanto del requisito sostanziale **dell'esigibilità dell'imposta** ma anche a quello, squisitamente formale, del **possesso della fattura d'acquisto**.

## LE CRITICITA' DELLE REGOLE EMERSE CON IL D.L. 50/2017 (c.d. MANOVRA CORRETTIVA)

Come noto, la Manovra correttiva 2017 ha ridotto il termine di esercizio della detrazione Iva sulle operazioni di acquisto, con conseguenti *impasse* operative tra i responsabili amministrativi delle imprese e tra i professionisti.

Ed invero, in base alle nuove disposizioni, il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui è sorto (**articolo 19, comma 1, ultimo periodo, d.P.R. 633/1972**, come modificato dall'articolo 2, comma 1, D.L. 50/2017).

Il termine, pertanto, è stato notevolmente ridotto poiché in base alla disciplina previgente, il diritto alla detrazione poteva essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui lo stesso era sorto.

Ma non solo.

Il Dl 50/2017 ha modificato anche la tempistica relativa all'effettuazione della registrazione delle fatture relative agli acquisti di beni e di servizi e alle importazioni di beni, stabilendo che l'annotazione di fatture e bollette doganali nell'apposito registro debba essere effettuata " *anteriamente 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*" (nuova versione dell'**articolo 25, comma 1, ultimo periodo, d.P.R. 633/1972**).

Sulla base di tali considerazioni, il primo interrogativo diffuso tra gli operatori era come gestire le fatture ad esigibilità 2017 ma ricevute nel 2018. A tal riguardo, forti erano le spinte da parte della stampa specializzata circa la creazione di un sezionale *ad hoc* oppure di una reportistica periodica.

## LE NOVITA' OPERATIVE/INTERPRETATIVE OFFERTE DALLA CIRCOLARE N. 1/2018

La prima questione affrontata dall'Agenzia è, come facilmente intuibile, quella del disallineamento tra il termine per la registrazione delle fatture passive (art. 25 del decreto Iva) e il termine entro il quale esercitare il diritto alla detrazione (art. 19 decreto cit.).

Ed invero, con l'applicazione *littera legis* delle nuove norme, si correrebbe il rischio di escludere dalla detrazione dell'imposta le fatture correttamente registrate entro il termine massimo previsto dall'articolo 25, comma 1, ma oltre quello (più breve) indicato dall'articolo 19.

Al riguardo, l'Agenzia, seguendo le indicazioni di matrice comunitaria

(esigibilità + possesso della fattura), ha fornito le seguenti **istruzioni operative** in relazioni a due ipotesi ben delineate:

- Iva risultante da **fatture ricevute nel 2017**, relativa a operazioni effettuate (e la cui imposta sia divenuta esigibile) in tale anno;
- **Iva risultante da fatture ricevute nel 2018, ma relative a operazioni effettuate (e la cui imposta è divenuta esigibile) nel 2017.**

Nel **primo caso**, l'imposta può essere detratta, alternativamente:

- previa registrazione, entro il 31 dicembre 2017, secondo le modalità ordinarie, al più tardi nella liquidazione del 16 gennaio 2018;
- previa registrazione (tra il 1° gennaio 2018 e il 30 aprile 2018) in un'apposita sezione del registro Iva degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2017, facendo concorrere l'imposta medesima alla formazione del saldo Iva della dichiarazione relativa al 2017, presentata entro il 30 aprile 2018.

Nel **secondo caso**, invece, l'imposta può essere detratta, alternativamente:

- previa registrazione nel 2018, secondo le modalità ordinarie, in una delle liquidazioni periodiche di tale anno;
- previa registrazione tra il 1° gennaio 2019 e il 30 aprile 2019 in un'apposita sezione del registro Iva degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018, facendo concorrere l'imposta medesima alla formazione del saldo Iva della dichiarazione relativa al 2018, da presentare entro il 30 aprile 2019.

\*\*\*\*

In sostanza, dalla lettura della circolare emerge che, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato:

- nell'anno in cui il soggetto passivo, venuto in possesso del documento, lo annota in contabilità facendolo confluire

nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo di competenza, o, al più tardi,

- entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il documento è stato ricevuto.

Operativamente, una fattura di acquisto ricevuta nel 2018 e relativa ad un acquisto di beni consegnati nel 2017, potrà essere registrata nel 2018, confluendo nella liquidazione periodica del mese o trimestre in cui è avvenuta la registrazione o essere annotata in contabilità, al più tardi, entro il 30 aprile 2019.

In questo secondo caso, chiarisce la Circolare, l'annotazione dovrà essere realizzata in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo alle fatture ricevute nel 2018, di modo da evidenziare che l'imposta, non computata nelle liquidazioni periodiche IVA del 2019, concorre alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale IVA relativa al 2018.

Il documento di prassi lascia comunque spazio all'adozione di soluzioni gestionali ed informatiche in sostituzione del registro sezionale, purché idonei a garantire i principi richiesti in tema di corretta tenuta della contabilità e il controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

#### CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

La circolare prevede un'apposita clausola di salvaguardia in forza della quale non saranno sanzionabili i comportamenti (adottati dai contribuenti in sede liquidazione periodica relativa al mese di dicembre 2017) difformi rispetto alle indicazioni del documento di prassi.

La clausola trova giustificazione nel fatto che la circolare è stata emanata dopo il termine del 16 gennaio 2018 previsto per la liquidazione periodica dell'Iva relativa al mese di dicembre 2017.

#### NOTE DI VARIAZIONE

Il documento di prassi puntualizza che il nuovo termine per l'esercizio del diritto alla detrazione non fa emergere alcuna criticità in relazione alla disciplina delle note di variazione (ex art. 26, d.P.R. 633/1972) posto che queste ultime devono essere emesse (e la maggiore imposta parallelamente a suo tempo

versata può essere detratta "a monte"), al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

#### DETRAZIONE DELLA MAGGIORE IMPOSTA ACCERTATA (cfr. articolo 60, settimo comma, d.P.R. n. 633/1972)

Le nuove indicazioni fornite dalla Circolare, vieppiù, non determinano difficoltà operative rispetto alla disciplina della detrazione della maggiore imposta accertata in quanto quest'ultima rappresenta un'ipotesi speciale nell'ambito della normativa Iva.

Di conseguenza, rimane ferma la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva (addebitata in seguito ad accertamento) entro il termine previsto dall'articolo 60. Operativamente, il cessionario (o il committente) continua a esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'originaria operazione.

#### ESERCIZIO DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE E SPLIT PAYMENT

In relazione alle operazioni assoggettate al meccanismo della scissione dei pagamenti, il documento precisa che l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta è, in ogni caso, condizionato sia al possesso della fattura da parte del soggetto passivo sia all'esigibilità dell'imposta che, nel caso in esame, è differita al pagamento del corrispettivo ovvero, su opzione del soggetto passivo, alla ricezione della fattura o alla registrazione della stessa.

#### ESERCIZIO DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE E REGIME DI CASSA

Per le operazioni rientranti nell'ambito del regime dell'Iva per cassa, viene "obliterato" il principio secondo cui il diritto alla detrazione deve essere agganciato al momento di esigibilità, che coincide con il pagamento del corrispettivo.

Ovverosia, in ipotesi di una fattura riferita alla cessione di beni consegnati nel 2017 nei confronti di un soggetto che ha adottato il regime in parola, che sia stata pagata e registrata tuttavia nel mese di aprile 2018, l'imposta evidenziata in fattura sarà detraibile nella liquidazione di aprile 2018, poichè in tale mese risultano verificati i necessari presupposti per l'esercizio della detrazione.

#### DECORRENZA DELLA NUOVA DISCIPLINA

La circolare precisa che il nuovo termine entro il quale può essere esercitato il diritto alla detrazione si applica alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017, purché esse siano relative ad acquisti di beni e di servizi e importazioni di beni effettuati (e la cui relativa imposta sia divenuta esigibile) a decorrere dalla medesima data.

Conseguentemente, le precedenti disposizioni sono vigenti per la detrazione dell'Iva relativa ad acquisti di beni e di servizi (e per le importazioni di beni) effettuati (e per i quali l'imposta sia divenuta esigibile) prima del 1° gennaio 2017.

#### INTEGRATIVA A FAVORE

Il documento di prassi, in ossequio al principio della neutralità dell'imposta, chiarisce che il soggetto passivo, che non abbia provveduto ad annotare tempestivamente le fatture nel registro degli acquisti e che, quindi, sia decaduto dal diritto all'esercizio della detrazione, può ricorrere allo strumento della dichiarazione integrativa "a favore" per esercitare il proprio diritto, fatto salvo l'obbligo di regolarizzare la fattura d'acquisto con i relativi aspetti sanzionatori.

*A cura di*

Avv. Vincenzo Cristiano



**AC AVVOCATI E COMMERCIALISTI**

Piazzale Luigi Cadorna, 2 - 20123 MILANO

Tel. +39 02 872 878 00 Fax +39 02 872 877 86

Via Del Corso, 101 - 00186 ROMA

Tel. +39 06 454 384 20 Fax +39 895 245 69

Le opinioni, notizie ed informazioni ivi contenute hanno carattere esclusivamente divulgativo ed informativo, e non possono essere considerate sufficienti per l'adozione di decisioni o per l'assunzione di impegni di qualsiasi natura.

Per ulteriori approfondimenti si prega di contattare: [vincenzo.cristiano@actaxlaw.com](mailto:vincenzo.cristiano@actaxlaw.com);

Il professionista di AC sarà lieto di affrontare con Voi quanto esposto nel Tax Alert, precisando altresì che il tema sarà oggetto di analisi comparative in alcune riviste specialistiche di diritto tributario..

© AC Avvocati e Commercialisti - Tax alert - All rights reserved

Il presente numero è consultabile sul sito internet ([www.actaxlaw.com](http://www.actaxlaw.com)) e nella pagina LinkedIn dello Studio AC Avvocati e Commercialisti.