



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF166

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 6

OGGETTO	DETRAZIONE DELL'IVA SUGLI ACQUISTI DAL 2017
RIFERIMENTI	ART. 2 DL 50/2017 – ART. 19 E 25 DPR 633/72 – CIRC. ASSONIME 18/2017
CIRCOLARE DEL	29/09/2017

Sintesi: la Manovra Correttiva 2017 ha apportato rilevanti modifiche in materia di Iva:

- art. 19 Dpr 633/72: la detrazione opera non oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è sorto il diritto alla detrazione (in luogo di quella relativa al 2° anno successivo)
- art. 25 Dpr 633/72: la registrazione va effettuata prima della liquidazione periodica in cui si esercita la detrazione (come in precedenza) "e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno".

Le Relazione illustrativa alla manovra ha chiarito che le disposizioni si sono rese opportune al fine di ottimizzare il "controllo incrociato" tra le fatture comunicate nell'ambito del nuovo spesometro 2017.

Tuttavia, le due disposizioni:

- oltre a comportare degli aggravii per la notevole riduzione dei tempi per fruire della detrazione
- risultano non essere coordinate, comportando delle difficoltà in relazione alle fatture emesse in un anno e ricevute nell'anno successivo.

Come noto, l'art. 2 del **D.L. 50/2017** (cd. "Manovra Correttiva") ha introdotto delle rilevanti modifiche agli adempimenti necessari per esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti.

In particolare, sono stati oggetto di modifica:

- ➔ **l'art. 19 c. 1 Dpr 633/72**: relativo all'**esercizio del diritto alla detrazione Iva**, con abbreviazione del termine in cui opera tale diritto
- ➔ **l'art. 25 c. 1 Dpr 633/72**: relativo all'**annotazione delle fatture di acquisto**, con l'apparente introduzione di un "obbligo" a procedere alla registrazione con effetto **a decorrere dalle fatture emesse dal 1/01/2017**.



Nota: secondo la Relazione illustrativa alla manovra, tali modifiche si intrecciano con l'introduzione del "nuovo spesometro" 2017 e le relative finalità di contrasto all'evasione: infatti

- ciò dovrebbe permettere un più agevole riscontro tra i dati delle fatture emesse dai fornitori con quelle registrate dagli acquirenti
- permettendo l'estensione di tale incrocio a soli due periodi di imposta.

NUOVO TERMINE PER ESERCITARE IL DIRITTO ALLA DETRAZIONE IVA

Le modifiche intervenute all'art. 19 Dpr 633/72 sono evidenziate nel seguito:

ART. 19 c. 1 DPR 633/72	
ANTE MANOVRA CORRETTIVA	POST MANOVRA CORRETTIVA
Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e <u>può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto</u> ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.	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.

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

Il **diritto alla detrazione** dell'Iva (per l'acquirente) **sorge nel momento in cui questa risulta esigibile** (per il fornitore) ex art. 6 Dpr 633/72, cioè quando l'operazione si considera **"effettuata" ai fini Iva**.

Come noto, l'effettuazione si verifica, in generale:

a) **per le cessioni di beni:** al momento antecedente tra:

- la **consegna/spedizione** dei beni
- l'**emissione della fattura** o il **pagamento** del corrispettivo (limitatamente all'importo fatturato o pagato)

b) **per le prestazioni di servizi:** al momento antecedente tra:

- il **pagamento** del corrispettivo (anche in acconto, limitatamente all'importo pagato)
- l'**emissione della fattura** (limitatamente all'importo fatturato).

Ulteriori requisiti: affinché operi la detrazione, è inoltre richiesto:

- il possesso della fattura d'acquisto e la sua annotazione nel registro degli acquisti
- l'inerenza del costo all'attività esercitata
- l'impiego del bene/servizio per effettuare operazioni diverse da quelle esenti o non soggette ad Iva.

TERMINE PER LA DETRAZIONE FINO AL 31/12/2016

Anteriormente alla modifica normativa, il diritto alla detrazione poteva operare, al più tardi:

- entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva
- relativa al **secondo anno successivo** a quello in cui è sorto il **diritto alla detrazione** (cioè all'anno "di effettuazione" dell'operazione)

Esempio1

Alfa Srl ha ordinato delle merci per €. 10.000 + 2.200 Iva **a fine 2016**:

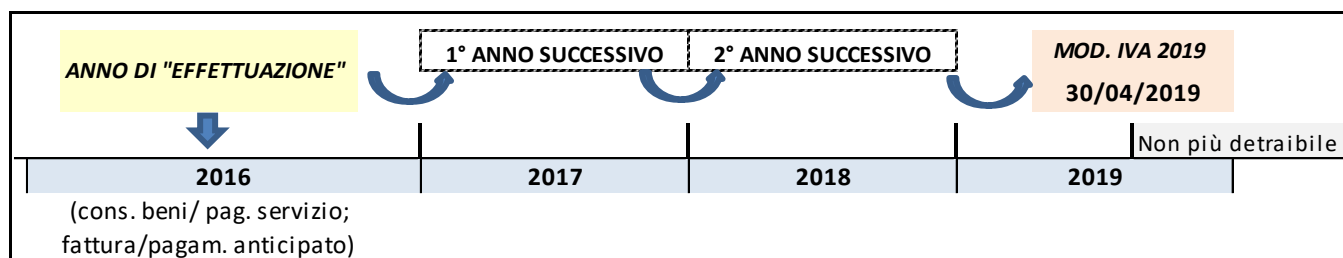
- i beni sono stati **consegnati a dicembre 2016** (anno di effettuazione dell'operazione)
- il diritto alla detrazione può essere esercitato (indipendentemente dal pagamento) entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva per l'anno 2018 (mod. Iva 2019), e cioè **entro il 30/04/2019**.

Acconti: nulla cambia nel caso in cui il fornitore abbia emesso fattura in seguito all'incasso di un acconto o abbia emesso fattura anticipata prima dell'incasso.

Esempio2

Nell'Esempio1 precedente si ponga ora che:

- la Alfa abbia pagato nel 2016 un acconto, ricevendo fattura per €. 3.000 + 660 Iva (i beni sono stati consegnati a gennaio 2017)
- il diritto alla detrazione può essere esercitato, al più tardi:
 - per €. 660 (Iva sull'acconto): entro il medesimo 30/04/2019
 - per i residui €. 1.540 (Iva sul saldo): entro il 30/04/2020 (posto che il momento impositivo per tale importo è sorto con la consegna nel 2017)



Nota: la detrazione andava operata nei limiti di detrazione (oggettivi e soggettivi) dell'anno di effettuazione dell'operazione (es: adottando il pro rata dell'anno di effettuazione dell'operazione, e non di registrazione).

TERMINE PER LA DETRAZIONE DAL 1/01/2017

Il termine per la detrazione viene abbreviato:

- entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva
- relativa al **medesimo anno** in cui **è sorto il diritto alla detrazione**.

Esempio3

Nell'Esempio1 si ponga ora che l'acquisto delle merci sia avvenuto **a fine 2017**:

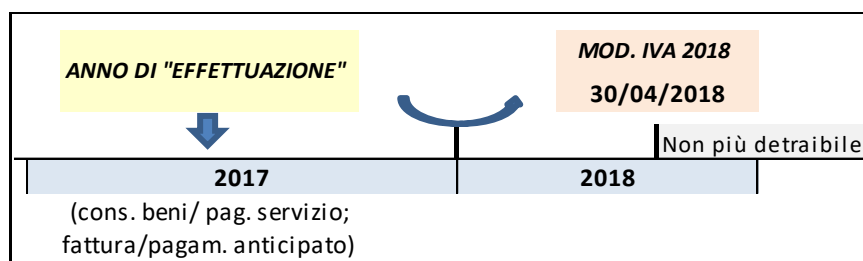
- i beni sono stati **consegnati a dicembre 2017** (anno di effettuazione dell'operazione)
- il diritto alla detrazione va esercitato entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva per l'anno 2017 (mod. Iva 2018), e cioè **entro il 30/04/2018**.

Esempio4

Nell'Esempio2 precedente anticipi il pagamento al 2017 per i beni consegnati nel 2018.

Il diritto alla detrazione può essere esercitato, al più tardi:

- per €. 660 (acconto): entro il 30/04/2018 (termine di presentazione del mod. Iva per il 2017)
- per i residui €. 1.540 (saldo): entro il 30/04/2019 (termine di presentazione del mod. Iva per l'anno 2018, in cui beni sono stati consegnati).



ANNOTAZIONE DELLE FATTURE D'ACQUISTO / BOLLE DOGANALI

Come anticipato, la Manovra correttiva ha modificato **anche l'art. 25 Dpr 633/72**, relativo ai **termini di annotazione nel registro IVA delle fatture d'acquisto**.

ART. 25 DPR 633/72	
ANTE MANOVRA CORRETTIVA	POST MANOVRA CORRETTIVA
Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17 e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, <u>ovvero alla dichiarazione annuale</u> , nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.	Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17 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.

Le nuove disposizioni, in relazione alle fatture d'acquisto ed alle bollette doganali:

- **continuano** a prevedere l'obbligo di annotazione nel registro acquisti **anteriamente alla liquidazione periodica** in cui si esercita il diritto alla detrazione
- tuttavia **modifica la possibilità che tale annotazione possa essere operata solo antecedentemente alla presentazione della dichiarazione annuale** in cui si esercita tale diritto alla detrazione, a differenza di quanto previsto fino al 2016.

In particolare viene ora disposto che la registrazione:

- oltre che poter essere effettuata prima di effettuare la liquidazione periodica
- vada effettuata **“comunque” entro il termine:**
 - per la **presentazione della dichiarazione Iva** relativo **all'anno di ricezione** della fattura
 - e con **riferimento al medesimo anno.**

Esempio5

Beta Snc, con liquidazione Iva mensile, acquista della merce consegnata a ottobre 2017, con fattura ricevuta a novembre 2017; l'annotazione nel registro acquisti va effettuata

- prima della liquidazione periodica in cui si intende detrarre l'Iva (cioè non oltre il 15/11/2017 se si intende operare la detrazione nella prima liquidazione disponibile, non oltre il 15/12/2017 se si intende operare la detrazione nella liquidazione di dicembre, e così via)
- e, “comunque”, entro il 30/04/2018, termine di presentazione del mod. IVA 2018 per l'anno d'imposta 2017 (anno di ricezione della fattura).

Tale disposizione, tuttavia, dovrà essere debitamente chiarita, in quanto introduce alcune perplessità.

In primo luogo **non è chiaro** se l'utilizzo della locuzione “ comunque”:

- intenda **introdurre un vero e proprio “obbligo” di annotazione delle fatture d'acquisto** (come noto, in passato l'obbligo sussisteva solo per le fatture emesse, mentre per quanto riguardava le fatture d'acquisto si riteneva una facoltà, soprattutto nel caso in cui l'Iva fosse indetraibile)
- oppure vada **riferita al termine** entro cui **può scattare la detrazione** dell'imposta.



Nota: a favore della prima tesi la volontà del legislatore di effettuare i riscontri incrociati tramite lo spesometro; ciò potrebbe aver indotto legislatore ad obbligare all'annotazione tempestiva delle fatture di acquisto, anche in caso di costo con Iva totalmente indetraibile (spese di trasporto, ecc.)

La maggiore perplessità attiene, tuttavia, al coordinamento con l'art. 19 riferito alla detrazione; infatti:

- il **termine ultimo per la registrazione** guarda **all'anno di ricezione** della fattura (con esposizione della fattura nella dichiarazione Iva di tale anno)
 - mentre il **termine ultimo per la detrazione** fa riferimento **all'anno in cui l'Iva è diventata esigibile**
- e tali annualità **potrebbero non coincidere.**

Esempio6

Nell'Esempio5 precedente si ponga ora che la fattura venga ricevuta ai primi di gennaio 2018; in tal caso ai fini della:

- a) annotazione nel registro acquisti** (art. 25 Dpr 633/72): va effettuata:
 - nel 2018, prima di farla partecipare ad una liquidazione periodica di tale anno
 - o nel 2019, ma entro il 30/04/2019 (termine di presentazione del mod. Iva 2019 per l'anno 2018, in cui è stata ricevuta la fattura)
- b) detrazione Iva** (art. 25 Dpr 633/72): l'operazione si considera effettuata nel 2017 (anno di consegna dei beni) e, pertanto, se la fattura viene annotata:
 - dopo il 30/04/2018: l'Iva non è più detraibile
 - entro il 30/04/2018: l'Iva risulta detraibile, ma l'operazione va indicata nel mod. Iva 2018, per l'anno 2017 (e non nel mod. Iva 2019, come l'annotazione nel 2018 porterebbe in via naturale a fare).

Si noti che la soluzione a quest'ultimo punto potrebbe essere data dal seguente comportamento:

- si rende **indetraibile l'Iva nella liquidazione periodica** (da gennaio ad aprile) **del 2018**
- procedendo poi a **detrarla indicandola in dichiarazione per l'anno 2017.**



Nota: peraltro, nel caso di cui sopra, si potrebbe pensare di:

- **annotare la fattura al 31/12/2017**, con **detrazione** della relativa Iva solo in sede di dichiarazione annuale
- rendendo poi **indetraibile l'Iva nella seconda annotazione dovuta nel 2018**.

Tuttavia, va considerato che tale comportamento è stato **censurato dalla Corte UE** (sent. 29/04/2004, causa C-152/02), che ha negato, in relazione ad un'operazione effettuata a dicembre, la detrazione dell'Iva nel mese di dicembre su fatture datate dicembre ma ricevute a gennaio dell'anno successivo

In ogni caso appare **evidente la macchinosità** di tale soluzione, anche tralasciando i casi in cui la fattura giunga con ritardo (senza quindi che la tardiva annotazione sul registro acquisti sia imputabile all'acquirente) e sorgono forti dubbi se ciò rappresenti l'effettiva volontà del legislatore.

E', infine, possibile che l'Agenzia dia una **interpretazione estensiva** al concetto di "anno in cui il diritto alla detrazione è sorto" di cui all'art. 19, senza fare riferimento "stretto" all'art. 6 del Dpr 633/72 (consegna o spedizione, ecc.), ritenendo tale diritto comunque subordinato alla ricezione della fattura.

Nell'esempio precedente ciò permetterebbe di operare la detrazione nel 2018 senza particolari vincoli.

ULTERIORI CRITICITÀ DELLE NUOVE REGOLE

Ulteriori problematiche potrebbero sorgere in una serie di altri casi, laddove le fatture relative ad un anno siano ricevute in quello successivo.

A) NOTE DI VARIAZIONE

In presenza di una **nota di credito a cui è applicata l'Iva**, per costante orientamento dell'Agenzia delle Entrate **la detrazione** della relativa Iva è **soggetta ai medesimi termini di cui all'art. 19 Dpr 633/72**.

Ciò potrebbe comportare il fatto che:

- la nota di credito per accordi sopravvenuti/errata fatturazione viene regolarmente emessa entro 1 anno dalla emissione della fattura che va a stornare
- tuttavia cade oltre il termine di presentazione della dichiarazione Iva dell'anno in cui si è resa esigibile l'Iva in relazione all'operazione stornata.

Un discorso analogo vale per quanto riguarda gli sconti /premi di fine anno concessi alla clientela (se non emessi in esclusione da Iva)

B) REVERSE CHARGE - ACQUISTI INTRACOMUNITARI

Accade di frequente che le fatture di **acquisto intraUE** giungano **con ampio ritardo** rispetto al momento di partenza della merce (momento in cui si considera effettuata l'operazione, ex art. 39 DL 331/93), con forti dubbi circa la **contestazione sulla detraibilità dell'Iva annotata sugli acquisti** (mentre quell'annotata sulle vendite risulta certamente dovuta).

La medesima problematica si può estendere a tutte le operazioni in **reverse charge interno**, ex art. 17 c. 6 Dpr 633/72.

Ancora più evidente è la criticità nel caso particolare di reverse charge relativo all'emissione di **autofattura per sanare la mancata (o tardiva) ricezione della fattura** da parte del fornitore.



Nota: l'art. 6 c. 8 D.lgs. 471/1997 dispone infatti che il cessionario/committente:

- **trascorsi 4 mesi** dall'effettuazione dell'operazione **senza aver ricevuto la relativa fattura**
- ha **30 giorni** di tempo:
- **per emettere autofattura** duplice esemplare, di cui una copia va consegnata all'Ufficio competente
- **per versare dell'Iva in esso indicata** (detraibile dopo la convalida dell'autofattura da parte dell'ufficio).

Come evidenziato nella Circolare di Assonime n. 18/2017, i termini per l'emissione dell'autofattura potrebbero scadere successivamente a quello previsto per l'invio della dichiarazione annuale

Esempio7

La Gamma Srl paga un professionista a novembre 2017, ma verifica che entro il 31/03/2018 non riceve la fattura.

Entro il 30/04/2018 è tenuta ad emettere autofattura (ed a versare l'Iva ivi indicata), scadendo lo stesso giorno il termine del 30/04/2017 per la presentazione della dichiarazione Iva per l'anno 2017 (anno in cui è sorta l'esigibilità dell'Iva relativa alla prestazione ricevuta).

DECORRENZA NUOVE REGOLE

Come anticipato, il **comma 2-bis** dell'art. 2 DL 50/2017 (inserito in sede di conversione nella L. 96/2017) prevede che entrambe le disposizioni **"si applicano alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017"**.

Ciò comporta che i termini relativi alle fatture emesse in annualità differenti potranno intersecarsi:

- rimanendo **attratte alla previgente normativa** quelle **emesse entro il 31/12/2016**
- ed essendo soggette alle **nuove disposizioni** quelle **emesse dal 1/01/2017**

indipendentemente dall'anno in cui vengano **registrate**.



Esempio: in relazione all'Esempio1, la Alfa Srl manterrà il diritto alla detrazione entro il 30/04/2019 anche nel caso in cui si proceda alla registrazione della fattura successivamente al 2016, ed entro il 2019

LEGITTIMITA' DELLE NOVITA' NORMATIVE

Infine, va osservato come le novità introdotte prestino il fianco a **possibili contestazioni**.

DECORRENZA

In primo luogo, la decorrenza dal 1/01/2017 si pone in contrasto con l'art. 3 c. 1 L. 212/2000 (cd. "Statuto del contribuente"), il quale dispone che le modifiche alla disciplina dei tributi periodici possono trovare applicazione **solo a decorrere dal periodo d'imposta successivo** a quello in corso alla data di entrata in vigore delle relative disposizioni (nel caso di specie, solo dal 2018).

LEGITTIMITA' CON LE NORME COMUNITARIE

Per quanto le disposizioni dell'art. 2 DL 50/2017 potrebbero ritenersi genericamente allineate a quanto disposto dagli artt. 178 e 179 Dir. n. 2006/112/CE, esse potrebbero tuttavia essere contrarie a costante giurisprudenza comunitaria (per tutte v. sent. dell'8/05/2008, cause riunite nn. C-95/07 e C-96/07), la quale **condiziona l'introduzione di un termine di decadenza**, che limiti il diritto alla detrazione, alla **necessità di non rendere eccessivamente difficile** (o, di fatto, impossibile) **l'esercizio del diritto**, eventi cquesti che potrebbero verificarsi nelle situazioni particolari evidenziate in precedenza.