

Nuovo termine per l'esercizio della detrazione Iva

Chiarimenti e indicazioni operative alla luce della Circolare Ministeriale n.1, 17 gennaio 2018

Documento esplicativo per allineamento con le funzioni non specialistiche



Nozioni preliminari: La data di effettuazione dell'operazione



- Nelle slide seguenti si fa riferimento alla "**data di effettuazione dell'operazione**" che è un concetto regolato dalla legge Iva: precisamente, è la data a partire dalla quale - per legge - l'Iva diventa esigibile (cioè diventa un debito del Fornitore verso l'Erario) e contemporaneamente diventa detraibile (cioè diventa un credito del Cliente verso l'Erario).
- Il "momento di effettuazione dell'operazione" non va confuso con "**l'esercizio di competenza economica dell'operazione**" che è invece un concetto di tipo contabile-civiltistico (rilevante peraltro anche ai fini delle imposte sui redditi) e serve a stabilire al bilancio di quale anno l'operazione (il costo o il ricavo) va attribuita.
- I due momenti in alcuni casi coincidono, in altri no, dunque vanno trattati separatamente e non devono essere confusi. Ai fini della seguente presentazione è rilevante la data di effettuazione dell'operazione (D.E.O.).

La data di effettuazione dell'operazione: casi concreti

- La Data di Effettuazione dell'Operazione ai fini Iva è:
 - La consegna/spedizione per i beni mobili.
 - Il pagamento del corrispettivo per le prestazioni di servizi.
 - Il pagamento dell'acconto o emissione fattura anticipata.
- Nelle operazioni intracomunitarie la Data di Effettuazione dell'Operazione è:
 - L'inizio del trasporto/spedizione dei beni.
 - L'emissione fattura anticipata.
 - Sono irrilevanti gli acconti.
 - Per i servizi generici ex. art. 7-ter ultimazione della prestazione.

Il nuovo termine per l'esercizio del diritto della detrazione Iva



- Le nuove norme prevedono l'anticipazione del termine per esercitare la detrazione che deve avvenire:
 - Entro la dichiarazione relativa all'anno in cui la relativa operazione è effettuata.
- Tuttavia, per esercitare il diritto è necessario aver prioritariamente ricevuto e registrato la fattura, adempimento che deve avvenire:
 - 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.

Come coordinare le due disposizioni?

Il nuovo termine per l'esercizio del diritto della detrazione Iva

Circolare Ministeriale n.1 del 17 gennaio 2018

- Il coordinamento deve avvenire nel rispetto dei principi stabiliti dalla Corte di Giustizia (C 152/02) e della Direttiva Iva 2006/112/CE (artt. 178 e 179) che prevedono che:
 - Il diritto alla detrazione deve essere esercitato con riguardo al periodo in cui ricorrono i due requisiti, vale a dire:
 - L'effettuazione dell'operazione (requisito sostanziale).
- E**
 - Il possesso della fattura (requisito formale).
- Pertanto, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato al più tardi entro la dichiarazione relativa all'anno in cui sono verificati **entrambi** i presupposti.

- Operazione effettuata (**D.E.O.**) nel **2017**, fattura ricevuta e registrata nel 2017: nessun problema, l'Iva è detraibile nel mese di registrazione.
- Operazione effettuata (**D.E.O.**) nel **2017**, fattura ricevuta o registrata nel 2018: l'Iva è detraibile nel 2018 e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa al 2018 (aprile 2019, in costanza di termini).
- Operazione effettuata (**D.E.O.**) nel **2017**, fattura ricevuta nel 2018 ma registrata a maggio 2019 o dopo la presentazione della dichiarazione Iva 2019: l'Iva è indetraibile, salva presentazione dichiarazione integrativa.

Alcuni esempi concreti (1)

- Operazione effettuata (**D.E.O.**) nel **2017**, fattura ricevuta nel 2017, ma registrata nel 2018, prima della presentazione della dichiarazione Iva relativa al 2017:
 - Annotazione della fattura nel registro acquisti ad esempio di febbraio 2018 (entro la presentazione della dichiarazione Iva).
 - L'Iva risulta detraibile in dichiarazione, ma non nel mese di febbraio 2018:
 - Storno del credito Iva nel mese di registrazione.
 - Inserimento del credito Iva nella dichiarazione Iva 2018, relativa al 2017 (anno in cui si sono verificati entrambi i presupposti).
- Secondo la CM 1/2018 sembrerebbe necessario, tenere un apposito registro sezionale, fatta salva la possibilità di adottare soluzioni diverse che garantiscano la corretta contabilità e il puntuale controllo da parte dei verificatori.

Alcuni esempi concreti (2)

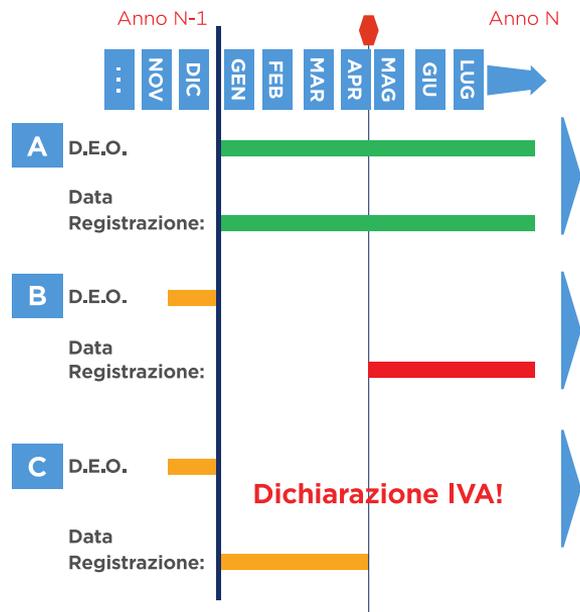
- Operazione effettuata (**D.E.O.**) nel **2018**, fattura ricevuta via PEC/EDI nel 2018, ma registrata entro il giorno 16 del mese successivo:
 - Il diritto alla detrazione deve essere esercitato nell'anno 2018, anno nel quale si sono verificati entrambi i presupposti, ma a partire dal mese di ricevimento, previa registrazione delle fatture, senza possibilità di anticipo al mese antecedente;
 - Se la detrazione è stata esercitata nel mese di dicembre dell'anno 2017 per fatture ricevute a gennaio 2018 (1-16 gennaio), il comportamento non è corretto, ma **sono fatti salvi i comportamenti** tenuti fino al 17 gennaio 2018, senza applicazione di sanzioni.

Fatture di acquisto di Merci o di altri beni mobili

Data di Presentazione dich.
IVA relativa all'anno N-1
A legislazione corrente: max 30/4/N

TRATTAMENTO

Per le cessioni di beni la data di effettuazione dell'operazione (D.E.O.) corrisponde alla data di consegna o spedizione o se antecedente il pagamento o la data della fattura.



Se vi è sovrapposizione fra anno di effettuazione dell'operazione e anno di registrazione, la detrazione dell'Iva continua a seguire la normativa precedente al D.L. n. 50/2017.

Per le fatture con D.E.O. e data di ricevimento fattura rientrante nell'anno n-1, l'Iva è indetraibile se la data di registrazione è successiva alla data di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno n-1, salva dichiarazione integrativa.

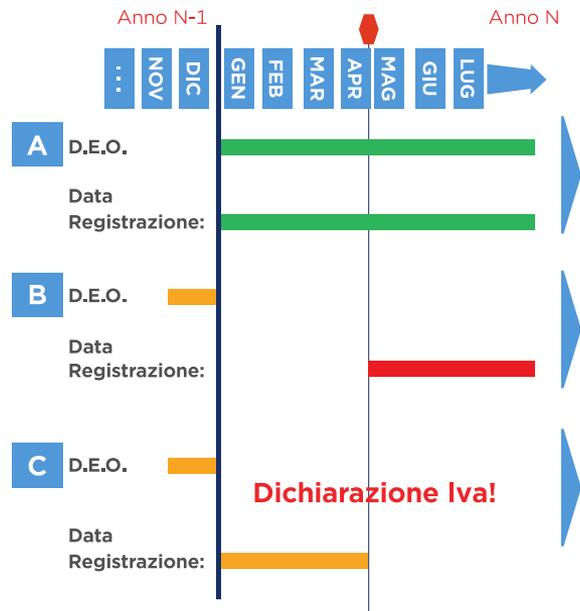
Per le fatture con D.E.O. e data di ricevimento fattura rientrante nell'anno n-1, l'Iva rimane detraibile se la data registrazione è successiva al 1/1, ma antecedente alla presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno n-1; MA la detrazione non è più effettuata nella liquidazione del mese di registrazione bensì nell'ambito della dichiarazione Iva relativa all'anno n-1 (cd. 13° mese).

Fatture di acquisto di Servizi

Data di Presentazione dich.
IVA relativa all'anno N-1
A legislazione corrente: max 30/4/N

TRATTAMENTO

Per le prestazioni di servizi la data di effettuazione dell'operazione (D.E.O.) corrisponde a quella del pagamento o, se antecedente a quella della fattura. Nelle transazioni B2B di solito la data fattura precede o coincide con la data pagamento.



Se vi è sovrapposizione fra anno di ricezione e anno di registrazione della fattura, la detrazione dell'Iva continua a seguire la normativa precedente al D.L. n. 50/2017.

Per le fatture con D.E.O. e data di ricevimento della fattura rientrante nell'anno n-1, l'Iva è indetraibile se la data di registrazione è successiva alla data di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno n-1, salvo dichiarazione integrativa.

Per le fatture con D.E.O. e data di ricevimento fattura rientrante nell'anno n-1, l'Iva rimane detraibile se la data di registrazione è successiva al 1/1, ma antecedente alla presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno n-1; MA la detrazione non è più effettuata nella liquidazione del mese di registrazione bensì nell'ambito della dichiarazione Iva relativa all'anno N-1 (cd. 13° mese).

- **Operazioni soggette a split payment:** il momento rilevante va ricondotto al momento in cui avvengono entrambi i presupposti, ricevimento della fattura (requisito formale) e pagamento della fattura (requisito sostanziale).
- **Note di variazione in diminuzione:** il momento rilevante a cui fare riferimento è la data in cui si verifica il presupposto per l'emissione della nota di credito.
- **IVA addebitata a seguito di accertamento o di rettifica ex art. 60 del D.P.R. n. 633/1972:** si conferma la disciplina previgente.
- **Effetti della dichiarazione IVA integrativa «a favore»:** si ammette la detrazione delle fatture in una successiva dichiarazione integrativa.
- **Verificabilità della data di ricezione:** la ricezione deve emergere, ove non già risultante da PEC o da altri sistemi che attestino la ricezione del documento, da una corretta tenuta della contabilità che prevede, tra l'altro, l'obbligo di numerazione in ordine progressivo delle fatture e e bollette doganali ricevute.

- Monitoraggio della data di ricezione della fattura.
- Adattamento sistemi informatici / modifica attuali procedure approvazione delle fatture.
- Regolarizzazione di fatture non ricevute nei termini.
- Acquisti Intracomunitari registrati tardivamente.
- Deducibilità Iva non detratta.

Indicazioni operative preliminari (1)



Per rispondere ai requisiti previsti dalla nuova normativa, è importante lavorare sui seguenti aspetti:

- **Monitoraggio della data di ricezione delle fatture**

A tal fine è necessario implementare apposite procedure per assicurare la corretta protocollazione delle fatture ricevute, eventualmente adottando apposite serie di numerazione.

- **Ridurre i tempi di messa a disposizione della fattura alla propria controparte**

A tal fine diverse azioni potrebbero essere implementate e in generale andrebbero preferite le modalità di trasmissione elettronica dei documenti.

- **Favorire la riconducibilità dei documenti alle fattispecie contrattuali**

In particolare è opportuno che le fatture contengano tutti gli elementi che ne consentano un rapido riscontro e, in generale, tutti gli elementi citati nella Risoluzione Ministeriale 36/E del 7 febbraio 2008.

- **Consentire alla controparte di individuare agevolmente le fatture interessate dal nuovo regime**
Vanno incoraggiate tutte le azioni che consentano un'immediata individuazione dei documenti interessati dalle nuove disposizioni e che potrebbero creare problemi di mancata detrazione in capo al cessionario.
- **Predisporre e inviare tempestivamente le fatture**
Si ritiene opportuno raccomandare la tempestiva fatturazione delle prestazioni di servizi rese nell'ultimo trimestre dell'anno; allo stesso modo, sarebbe preferibile concordare con la controparte le tempistiche di emissione della fattura.
- **Accordi con le proprie controparti**
Valutare l'opportunità di disciplinare con apposite clausole, negli accordi con le controparti, le azioni e gli accorgimenti che consentano di operare la detrazione Iva.

Confronto tra vecchie e nuove disposizioni (1)



Art. 19, co. 1 del D.P.R. n. 633/1972 (ante modifiche D.L. n. 50/2017)

Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. **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.

Art. 19, co. 1 del D.P.R. n. 633/1972 (post modifiche D.L. n. 50/2017)

Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. **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.

Confronto tra vecchie e nuove disposizioni (2)



Art. 25, co. 1 del D.P.R. n. 633/1972 (ante modifiche D.L. 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 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, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.**

Art. 25, co. 1 del D.P.R. n. 633/1972 (post modifiche D.L. 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 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.**