

Esercizio della detrazione Iva ...



SERVIZI E SOLUZIONI PER AZIENDE E LORO
CONSULENTI

a cura di
Giancarlo Modolo

Art. 19, comma 1, D.P.R. n. 633/72

Ante D.L. 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 D.L. 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.

Art. 25, comma 1, D.P.R. n. 633/72

Ante 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 ... 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 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 ... 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.**

**Circolare
Agenzia
delle
entrate
17.1.2018,
n. 1**



Liquidazione dell'imposta -> anche nel rispetto della giurisprudenza della Corte di giustizia Ue -> il **diritto alla detrazione** deve essere esercitato in presenza dei requisiti:

1. di esigibilità dell'imposta;
 2. di possesso della fattura;
- ed entro la data di presentazione della dichiarazione Iva inerenti all'anno in cui si sono verificati entrambi i presupposti e con riferimento al medesimo anno.



Una fattura di acquisto ricevuta nel 2017 e inerente a una operazione effettuata nello stesso anno -> deve essere registrata:

- entro il 31 dicembre 2017;
- o al più tardi:
- entro il 30 aprile 2018 (tra il 1° gennaio e il 30 aprile 2018 -> in un'apposita sezione del registro Iva degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2017 -> saldo Iva nella dichiarazione dell'anno 2017.

**Circolare
Agenzia
delle
entrate
17.1.2018,
n. 1**



Liquidazione dell'imposta di una fattura dell'anno 2017 ricevuta nel 2018 -> il diritto alla detrazione potrà essere esercitato nell'anno in cui il soggetto passivo, essendo venuto in possesso del documento contabile, annota il medesimo - ai sensi dell'art. 25, primo periodo - in contabilità, facendolo confluire nella *liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo di competenza*.



ai fini della detrazione dell'imposta -> una fattura di acquisto ricevuta **nell'anno 2018** (e relativa, ad esempio, ad un **acquisto di beni consegnati nel 2017**) potrà essere annotata in contabilità, al più tardi, **entro il 30.4.2019** (**termine di presentazione della dichiarazione Iva dell'anno 2018**).

Attenzione -> se la registrazione di tale documento avviene nei primi quattro mesi del **2019**, essa dovrà essere effettuata in un'apposita sezione del registro Iva degli acquisti relativo alle fatture ricevute nel **2018**, al fine di evidenziare che l'imposta - non computata nelle liquidazioni periodiche Iva dell'anno **2019** - concorre al saldo della dichiarazione annuale Iva **relativa all'anno 2018**.

**Circolare
Agenzia
delle
entrate
17.1.2018,
n. 1**



Resta ferma la **possibilità per ciascun soggetto passivo di adottare soluzioni gestionali e informatiche diverse dall'annotazione nel registro Iva sezionale**, a condizione che le stesse garantiscano tutti i requisiti richiesti per una corretta tenuta della contabilità, consentendo, altresì, un puntuale **controllo nel tempo da parte dell'amministrazione finanziaria**.



verifica del momento in cui la fattura d'acquisto è stata ricevuta dal cessionario/committente -> la ricezione stessa deve emergere (se non risultante da pec o da altri sistemi che attestino la ricezione) da una corretta tenuta della contabilità (art. 25, primo comma -> *obbligo di numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali ricevute*), al fine di consentire un puntuale controllo del corretto susseguirsi delle registrazioni dei vari documenti, nonché obbligo alla regolarizzazione della fattura di acquisto non emessa nei termini di legge o "irregolare", il cui inadempimento è sanzionato -> art. 6, comma 8 e comma 9-*bis*, ultima parte, del D.Lgs. 471/1997).

**Circolare
Agenzia
delle
entrate
17.1.2018,
n. 1**



la **detrazione deve risultare esercitata** nel rispetto delle condizioni esistenti nel periodo di imposta in cui l'imposta medesima è divenuta concretamente esigibile ai sensi dell'art. 6 del decreto Iva.



Esempio:

se un soggetto che ha utilizzato una prestazione di servizio:

- **nell'anno 2017** -> anno di riferimento della prestazione in cui aveva un *pro rata* di detraibilità del 75%;

e:

- **nell'anno 2018** -> ha operando la detrazione (anno in cui ha ricevuto la fattura dal proprio fornitore), dovrà applicare - in sede di detrazione dell'Iva a credito - il *pro rata* vigente nell'anno 2017.

Ipotesi operativa

un imprenditore (che effettua le liquidazioni dell'imposta mensilmente) che ha acquistato dei beni in data 20 dicembre 2017, con consegna della merce accompagnata dalla relativa fattura nello stesso mese.

Fattura di acquisto registrata nel corso del mese di dicembre 2017.



L'imposta a credito, relativa a detta acquisizione di beni, deve necessariamente confluire, *previa registrazione della fattura di acquisto nel 2017*, nella liquidazione Iva relativa al mese di dicembre 2017 (che doveva essere eseguita entro il 16 gennaio 2018), in quanto nel mese di dicembre:

- i beni sono stati consegnati;
e:
- la fattura è stata ricevuta e registrata dal soggetto passivo cessionario.

Ipotesi operativa

un imprenditore (che effettua le liquidazioni dell'imposta mensilmente) che ha acquistato dei beni in data 20 dicembre 2017, con consegna della merce accompagnata dalla relativa fattura nello stesso mese.

Fattura di acquisto non registrata nel corso del mese di dicembre 2017.



L'imprenditore, che pur avendo ricevuto la fattura relativa all'acquisto entro il 31 dicembre 2017, non ha provveduto ad annotare la stessa nel 2017, potrà procedere:

- a registrare il documento contabile, al più tardi, entro il 30 aprile 2018 (termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2017) in un'apposita sezione del registro Iva degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2017;
e:
- il credito Iva concorrerà a formare il saldo della dichiarazione relativa al 2017.

Ipotesi operativa

un imprenditore (*che effettua le liquidazioni dell'imposta mensilmente*) che ha beneficiato e pagato una prestazione di servizi nel corso del mese di dicembre 2017, ha ricevuto la debita fattura, emessa in dicembre 2017, solamente in data 20 gennaio 2018 (tramite pec).

Fattura **non** registrata nel mese di dicembre 2017.



Per la fattura (emessa nel 2017) ricevuta in data 20 gennaio 2018, l'imprenditore:

- previa registrazione della fattura medesima **nel mese di gennaio 2018;**
potrà esercitare il diritto alla detrazione:
- **nella liquidazione relativa al mese di gennaio 2018,** da effettuarsi entro il 16 febbraio 2018 (*pur nel rispetto delle condizioni cui il diritto alla detrazione era assoggettato nel 2017*);
oppure:
- detrarre l'imposta a credito mediante registrazione di tale documento contabile, al più tardi, **entro il 30 aprile 2019.**

Ipotesi operativa

un imprenditore (che effettua le liquidazioni dell'imposta mensilmente) che ha beneficiato e pagato una prestazione di servizi nel corso del mese di dicembre 2017, ha ricevuto la debita fattura, emessa in dicembre 2017, solamente in data 20 gennaio 2018 (tramite pec).

Fattura **non** registrata nel mese di dicembre 2017, ma nel 2018 o nel 2019.



Se la fattura (emessa nel 2017) ricevuta il 20 gennaio 2018, viene registrata:

- **registrata nel corso del 2018** -> l'imposta in essa evidenziata concorrerà alla liquidazione periodica relativa allo stesso mese;
- **registrata nel corso del 2019 (es.: in data 23 aprile 2019)** -> detta annotazione dovrà essere effettuata in un'apposita sezione del registro Iva degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018 e, di conseguenza, la relativa Iva a credito concorrerà alla determinazione del saldo d'imposta risultante dalla dichiarazione annuale Iva relativa al 2018, da presentare entro il 30 aprile 2019.

**regime del
*cash
accounting***
(art. 32-bis
del D.L. 22
giugno
2012, n. 83)



per quanto concerne sia le operazioni attive, sia le operazioni passive, sussiste il differimento dell'esigibilità dell'IVA al pagamento del corrispettivo per coloro che, operando nell'esercizio di impresa, arti o professioni, effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni.



Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa agli acquisti effettuati -> può essere esercitato a partire dal momento in cui i relativi corrispettivi sono pagati, o, comunque, decorso un anno dal momento in cui l'operazione si considera effettuata ai sensi dell'art. 6 del decreto Iva.

Il momento in cui l'Iva sugli acquisti può essere considerata esigibile (elemento, questo, che caratterizza il regime del *cash accounting*), anche il termine entro il quale il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta deve essere ancorato al momento del pagamento del corrispettivo.

***cash
accounting***

**Ipotesi
operativa**



una fattura emessa da un fornitore:

- relativa a una cessione di beni consegnati nel mese di dicembre 2017, nei confronti di un soggetto che ha optato per il *cash accounting*;
- pagata e registrata da tale soggetto nel mese di aprile 2018.



L'IVA della fattura è detraibile nella liquidazione del mese di aprile 2018 in quanto, in tale mese risultano verificati i presupposti cui è subordinato il diritto alla detrazione dell'IVA, vale a dire l'esigibilità dell'imposta (*al pagamento del corrispettivo*) e il possesso della fattura relativa all'acquisto effettuato.

In ogni caso, è possibile registrare la fattura relativa all'acquisto effettuato:

- entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno 2018;
- nel periodo compreso tra il 1° gennaio ed il 30 aprile 2019, in un registro sezionale relativo al 2018 (o evidenziando in altri modi il medesimo) e facendo confluire il credito Iva ad esso relativo nella dichiarazione relativa al periodo 2018 (dichiarazione da presentare il 30 aprile 2019).

Dichiarazione integrativa a favore



il soggetto passivo cessionario/committente che non ha esercitato il diritto alla detrazione nei termini previsti, ha la possibilità di recuperare l'Iva presentando una dichiarazione integrativa a favore, ai sensi dell'art. 8, comma 6-bis, del D.P.R. n. 322/1998, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (fatta salva l'applicabilità delle sanzioni).



Il cessionario e/o il committente è, comunque, tenuto a regolarizzare la fattura.

Fine