

Dott. Sandro Guarnieri
Dott. Marco Guarnieri
Dott. Corrado Baldini

*A tutti i sigg.ri Clienti
Loro sedi*

Dott.ssa Clementina Mercati
Dott.ssa Sara Redeghieri
Dott. Paolo Caprari
Dott.ssa Elisa Cattani

Reggio Emilia, lì 11/12/2017

CIRCOLARE N. 42/2017

Approfondimento

Oggetto: Registrazione delle fatture di acquisto di fine anno e detrazione della relativa IVA

1. L'art. 19, primo comma del D.P.R. 26.10.1972 n. 633, prima delle modifiche introdotte dalla Manovra Correttiva 2017 (D.L. 24.4.2017 n. 50 convertito nella legge 21.6.2017 n. 96), stabiliva che l'IVA sugli acquisti era detraibile a partire dal momento di effettuazione dell'operazione fino alla dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo. Così, ad esempio, l'IVA relativa ad un acquisto effettuato il 1° Giugno 2016 era detraibile fino al 30 Aprile 2019.
2. L'art. 25, primo comma del D.P.R. 26.10.1972 n. 633, prima delle modifiche introdotte dalla Manovra Correttiva 2017, stabiliva che le fatture di acquisto andavano annotate nel registro IVA degli acquisti prima della liquidazione periodica in cui si intendeva detrarre la relativa imposta. Riprendendo l'esempio del punto precedente, la fattura relativa all'acquisto del 1° Giugno 2016 avrebbe potuto essere registrata nel mese di Settembre del 2017 e la relativa IVA detratta nella liquidazione di tale mese.
3. Il D.L. 24.4.2017 n. 50 convertito nella legge 21.6.2017 n. 96, **con riferimento alle fatture emesse a partire dal 1° Gennaio 2017**, ha modificato gli artt. 19 e 25 del D.P.R. 633/72 come segue:
 - a. è stato modificato l'art. 19, primo comma con riduzione del termine per detrarre l'IVA sugli acquisti che viene anticipato alla **data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto è sorto** (così, ad esempio, se un acquisto è stato fatto nel mese di Settembre 2017, la

Sede legale
Via Emilia all'Angelo n. 44/B
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
www.sgbstudio.it

- relativa IVA si può detrarre al massimo entro la data di presentazione della dichiarazione annuale relativa al 2017 scadente il 30 Aprile 2018);
- b. è stato modificato l'art. 25, primo comma stabilendo che le fatture di acquisto vanno **annotare al massimo entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui la fattura è stata ricevuta** (quindi, se una fattura è stata ricevuta a Febbraio 2018, può essere registrata entro il 30 Aprile 2019).
4. L'applicazione "combinata" delle nuove disposizioni sopra indicate comporta l'insorgenza di rilevanti criticità con particolare riferimento alle operazioni di fine dell'anno con fattura ricevuta l'anno successivo. Così, ad esempio, in caso di acquisto di beni effettuato a dicembre 2017 con fattura ricevuta nel 2018:
- a. il diritto alla detrazione sorge nel 2017 e il termine entro il quale è possibile esercitare tale diritto è fissato al 30.4.2018 (termine di presentazione della dichiarazione annuale 2018 relativa al 2017);
- b. l'annotazione della fattura nel registro IVA acquisti deve essere effettuata entro il 30.4.2019 (termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA 2019 relativa al 2018, anno di ricezione della fattura). **Ma a tale ultima data il diritto a detrarre l'IVA non è più esercitabile** (è scaduto il 30.4.2018) **e non può essere rispettata la nuova disposizione** ai sensi della quale **la detrazione va esercitata nell'anno in cui si verifica l'esigibilità**.
5. Le nuove disposizioni sono palesemente in contrasto con le norme europee. L'art. 178 della Direttiva CE 28.11.2006 n. 112 prevede che la detrazione può essere esercitata dal momento in cui si ha la ricezione della fattura e non da quando l'IVA è divenuta esigibile.
- L'avvocato generale nella causa C-533/2016 (Volkswagen AG contro Amministrazione Finanziaria della Repubblica Slovacca) ha concluso che il diritto alla detrazione va esercitato con riguardo al periodo d'imposta nel quale ricorrono contestualmente due requisiti:
- a. la cessione di beni o la prestazione di servizi ha avuto luogo rendendo esigibile l'IVA;

-
- b. il cessionario o il committente è in possesso della fattura o di un documento equipollente.
6. Su tali aspetti si è espressa anche Assonime nella Circolare 25.7.2017, n. 18 nella quale viene rilevato che, diversamente da quanto dichiarato dall’Agenzia delle Entrate, ci sono i **presupposti per sollevare una questione di incompatibilità dei nuovi termini con la normativa comunitaria**, in considerazione del fatto che, la Corte di Giustizia UE:
- a. oltre ad affermare che *“gli Stati membri possono esigere che i soggetti passivi esercitino il proprio diritto alla detrazione nello stesso periodo in cui tale diritto è sorto”*;
- b. ha anche affermato che *“la previsione di un termine di decadenza per l’esercizio del diritto alla detrazione può essere considerato incompatibile con la disciplina comunitaria se tale termine rende in pratica impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio del diritto a detrazione, in quanto ciò contrasterebbe con il principio di neutralità dell’imposta”*.

Secondo Assonime, la soluzione potrebbe essere quella di considerare, quale termine per l’esercizio della detrazione delle fatture di fine anno, ricevute l’anno successivo, il termine di presentazione della dichiarazione relativa all’anno successivo.

7. È evidente come, alla luce di tali considerazioni, appaia oltremodo necessaria una revisione delle nuove disposizioni nazionali in tema di detrazione; altrimenti, sarebbe decisamente probabile l’avvio di una procedura d’infrazione, da parte della Commissione, contro il nostro Paese.
8. In sede di legge di bilancio 2018 si sta discutendo sull’adozione di una di queste due alternative:
- a. soppressione delle nuove norme (ma non crediamo che sarà possibile per motivi di gettito);
- b. allungamento di un anno del termine per detrarre l’IVA.
9. Dal punto di vista operativo, ove le norme non fossero modificate si prospetta questa soluzione:
- a. **Fattura datata 2017 ricevuta entro il 16 Gennaio 2018**

Il cessionario/committente registra la fattura nel mese di Dicembre 2017 e detrae l'IVA nella liquidazione relativa a Dicembre 2017.

Chi è "a credito" tenga aperta il più possibile la liquidazione di Dicembre 2017.

b. Fattura datata 2017 ricevuta prima della presentazione della dichiarazione annuale IVA 2018 relativa al 2017

- Esercitare la detrazione IVA nella dichiarazione annuale IVA relativa al 2017 mediante annotazione nel quadro VF del relativo imponibile e del corrispondente importo dell'IVA in detrazione.
- Annotare la fattura nel registro IVA acquisti entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno 2018 (anno di ricezione della fattura di acquisto) senza esercitare la detrazione ed evidenziando che trattasi di fattura la cui IVA è stata detratta direttamente con dichiarazione IVA dell'anno precedente.
- Compilare lo spesometro (relativo al periodo di registrazione della fattura di acquisto) comunicando la registrazione della stessa con il trattamento IVA di cui sopra.

c. Fattura datata 2017 ricevuta dopo la presentazione della dichiarazione annuale IVA 2018 relativa al 2017

- Presentare una dichiarazione integrativa della dichiarazione annuale IVA relativa al 2017 annotando nel quadro VF l'imponibile e l'imposta che si detrae
- Annotare la fattura nel registro IVA acquisti entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno 2018 (anno di ricezione della fattura di acquisto) senza esercitare la detrazione ed evidenziando che trattasi di fattura la cui IVA è stata detratta direttamente con dichiarazione IVA dell'anno precedente;
- Compilare lo spesometro (relativo al periodo di registrazione della fattura di acquisto) comunicando la registrazione della stessa con il trattamento IVA di cui sopra.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.