

NUOVI TERMINI PER LA DETRAZIONE DELL'IVA

La prima circolare dell'Agenzia delle Entrate del 2018 (Circ. 17.01.2018 n. 1/E) ha chiarito i dubbi di aziende e professionisti relativi al nuovo termine di decadenza per l'esercizio del diritto di detrazione dell'Iva.

Più in particolare, il diritto alla detrazione Iva deve essere esercitato relativamente al periodo d'imposta nel corso del quale **si verifica la duplice condizione di "esigibilità dell'imposta" e di formale "possesso della fattura"**. È da tale momento che il soggetto passivo cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura, la detrazione dell'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni. Tale diritto può essere esercitato al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno.

Quindi, una fattura di acquisto (relativa all'anno 2017) ricevuta nell'anno 2017, relativa ad operazioni effettuate in tale anno, dovrà essere registrata entro il 31.12.2017 o al più tardi entro il 30.04.2018 in un'apposita sezione del registro Iva degli acquisti relativo alle fatture ricevute nel 2017.

Diversamente, se la fattura, relativa alla medesima operazione (relativa all'anno 2017), si riceve nel 2018, si potrà annotare nel 2018 e l'Iva potrà essere detratta in una delle liquidazioni periodiche di tale anno.

È quindi stato definitivamente chiarito che, 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 30.04.2019 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2018); qualora la registrazione di tale documento avvenga nei primi quattro mesi del 2019, essa dovrà essere effettuata in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018, al fine di evidenziare che l'imposta - non computata nelle liquidazioni periodiche IVA relative al 2019 - concorre alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2018.

È stata data particolare rilevanza al momento di ricevimento della fattura, cui dovrà essere posta la dovuta attenzione.

Infatti, per le fatture trasmesse tramite Pec, e-mail, oppure per posta (senza busta) la data di spedizione o ricevimento della fattura è evidente e, pertanto, non potranno essere registrate prima di tale momento.

La circolare ha fatto salve le registrazioni delle fatture 2017, pervenute nel 2018, che siano state riportate nella liquidazione del mese di dicembre 2017, considerata l'assenza, fino al 16.01.2018 di istruzioni ufficiali al riguardo.

Tuttavia, a regime, una fattura datata dicembre e ricevuta a gennaio dovrà essere obbligatoriamente portata in detrazione nel nuovo anno.

Finora, invece, in base al D.P.R. n. 100/1998, tutte le fatture ricevute dopo la fine del mese, ma entro il termine per la predisposizione della liquidazione periodica venivano imputate nella liquidazione medesima (esempio: fattura datata gennaio, ricevuta il 10 febbraio veniva imputata nella liquidazione Iva di gennaio; secondo la nuova interpretazione, invece, la fattura dovrebbe concorrere alla liquidazione del mese di febbraio).

Indice

Schema di sintesi Pag. 2

Approfondimenti Pag. 3

Casi particolari Pag. 7



DETRAZIONE DELL'IVA SUGLI ACQUISTI DAL 2017

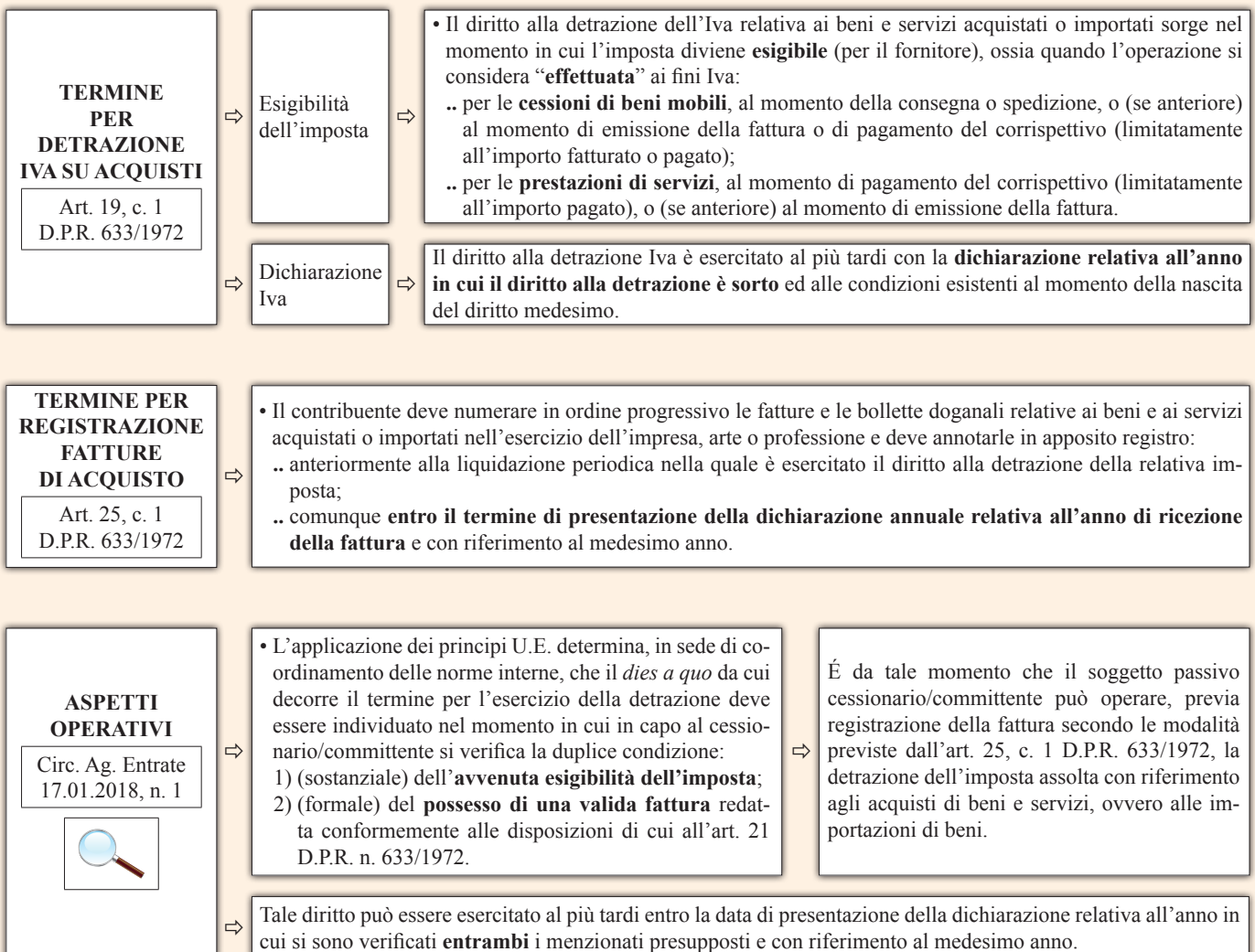
Art. 19 D.P.R. 26.10.1972, n. 633 - D.L. 24.04.2017, n. 50 conv. L. 21.06.2017, n. 96 - Circ. Ag. Entrate 17.01.2018, n. 1

La nuova formulazione dell'art. 25, c. 1 del D.P.R. n. 633/1972 (a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 2, c. 2 D.L. n. 50/2017) prevede ora che la fattura debba essere annotata in apposito registro **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.

Il dettato di tale disposizione deve essere coordinato con la nuova formulazione dell'art. 19, c. 1 del D.P.R. 633/1972 che ammette l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti o sulle importazioni **al più tardi con la dichiarazione Iva relativa all'anno in cui il diritto è sorto**.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ritiene che il coordinamento tra le due norme non possa che essere ispirata ai principi dettati per il diritto alla detrazione dal legislatore unionale, così come declinati dalla Corte di Giustizia, subordinando l'esercizio del diritto alla detrazione, oltre che al presupposto sostanziale dell'effettuazione dell'operazione, anche al **presupposto formale del possesso della fattura di acquisto**.

SCHEMA DI SINTESI



APPROFONDIMENTI

ESERCIZIO
DEL DIRITTO
DI DETRAZIONE

- Il diritto alla detrazione dell'Iva **sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile**, individuato sulla base delle regole stabilite dall'art. 6, cc. 1-4 D.P.R. 633/72, ed è concretamente esercitabile dal momento in cui il contribuente entra in possesso della fattura (o della bolletta doganale); sulla base delle modifiche apportate dal D.L. 50/2017, il diritto alla detrazione **può essere esercitato**, al più tardi, **entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale** relativa all'anno di esigibilità dell'imposta e con riferimento al medesimo anno.

Acquisti
di beni
e servizi



Beni e servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.



Esercizio del diritto di detrazione



- **Sorge** nel momento in cui l'imposta diviene "esigibile".
- **Richiede** il possesso della fattura d'acquisto.
- **Impone** l'annotazione della fattura nel registro acquisti.
- **Può avvenire**, al più tardi, con la dichiarazione annuale relativa all'anno di esigibilità dell'imposta e con riferimento al medesimo anno.
- **Opera** alle condizioni esistenti al momento della "nascita" del diritto medesimo.

POSSESSO
DEL DOCUMENTO
CONTABILE

- 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.

Momento
di ricevimento
della fattura



Per quanto concerne la verifica del momento in cui la fattura d'acquisto è stata ricevuta dal cessionario/committente, la ricezione stessa deve emergere (ove non risultante da posta elettronica certificata o da altri sistemi che attestino la ricezione del documento medesimo) **da una corretta tenuta della contabilità** (si rinvia, al riguardo, alle indicazioni contenute nell'art. 25, c. 1, in cui espressamente viene fatto obbligo al contribuente di **numerare in ordine progressivo le fatture e bollette doganali ricevute**), in modo da consentire un puntuale controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria del corretto susseguirsi delle registrazioni dei vari documenti.

Circ. Ag. Entrate 17.01.2018, n. 1

CONDIZIONI ESISTENTI
NEL PERIODO
DI ESIGIBILITÀ

- La detrazione dovrà essere esercitata - secondo le modalità sopra descritte - alle condizioni esistenti nel periodo di imposta in cui l'imposta medesima è divenuta esigibile.

Esempio

Un soggetto che abbia acquistato un servizio nel 2017 (anno in cui aveva un pro rata di detraibilità del 75%), pur operando la detrazione nel 2018 (anno in cui ha ricevuto la fattura dal proprio fornitore), dovrà applicare in sede di detrazione il **pro rata vigente nel 2017**.

Circ. Ag. Entrate 17.01.2018, n. 1

MANCATA EMISSIONE
DELLA FATTURA

Permane, in ogni caso, l'obbligo in capo al soggetto passivo cessionario/committente di procedere alla regolarizzazione della fattura di acquisto non emessa nei termini di legge o "irregolare".

- Nell'ipotesi di mancata emissione della fattura dal parte del cedente/prestatore, il cessionario/committente, solidalmente responsabile del mancato versamento dell'imposta, deve regolarizzare l'operazione attraverso l'emissione della cd. autofattura-denuncia, da emettersi **entro il 30° giorno successivo alla scadenza dei 4 mesi** dalla data di effettuazione dell'operazione, unitariamente al versamento dell'Iva.
- Inoltre, il cessionario/committente, che non procede alla regolarizzazione dell'operazione entro il suddetto termine, ha comunque a disposizione la più lunga scadenza costituita dagli ordinari termini per l'effettuazione del ravvedimento operoso (entro i termini per l'effettuazione dell'accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate).

In tali casi, in linea con quanto precisato anche dalla Cassazione (sent. 3.08.2001, n. 10646), deve comunque ritenersi esercitabile il diritto alla detrazione dell'Iva tardivamente versata, entro la prima dichiarazione utile.

Tavola n. 1

Casi operativi

Fattura 2017 ricevuta nel 2017	Registrazione 2017	<ul style="list-style-type: none"> • Si ponga il caso di un imprenditore (che effettua le liquidazioni dell'imposta mensilmente) che acquisti dei beni il 20.12.2017, con consegna della merce accompagnata dalla relativa fattura nello stesso mese. L'imposta a credito, relativa a tale cessione di beni, confluirà, previa registrazione della fattura di acquisto nel 2017, nella liquidazione Iva relativa al mese di dicembre 2017 (da eseguire il 16.01.2018), dal momento che nel mese di dicembre: 1) i beni sono stati consegnati; 2) la fattura è stata ricevuta e registrata dal soggetto passivo cessionario.
	Registrazione 2018	<ul style="list-style-type: none"> • Il medesimo soggetto, che avendo ricevuto la fattura relativa allo stesso acquisto entro il 31.12.2017 non abbia annotato la stessa nel 2017, potrà registrare il documento contabile, al più tardi, entro il 30.04.2018 (termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2017) in un'apposita sezione del registro Iva degli acquisti⁽¹⁾ relativo a tutte le fatture ricevute nel 2017. • Il credito Iva concorrerà a formare il saldo della dichiarazione annuale Iva relativa al 2017.
Fattura 2017 ricevuta nel 2018	Registrazione 2018	Nell'ipotesi in cui il soggetto passivo - avendo acquistato e pagato servizi nel mese di dicembre 2017 - riceva la fattura (emessa nel 2017) il 20.01.2018, potrà esercitare il diritto alla detrazione, previa registrazione della stessa, nella liquidazione relativa al mese di gennaio 2018, da effettuarsi entro il 16.02.2018 (pur nel rispetto delle condizioni cui il diritto alla detrazione era assoggettato nel 2017).
	Registrazione 2019	<ul style="list-style-type: none"> • Il medesimo imprenditore in relazione allo stesso acquisto potrà detrarre l'imposta a credito mediante registrazione di tale documento contabile, al più tardi, entro il 30.04.2019. <p>Nel caso in cui tale documento sia registrato nel corso del 2018, l'imposta in esso evidenziata concorrerà alla liquidazione periodica relativa allo stesso mese; qualora, invece, si effettui la registrazione del documento, ad esempio, in data 23.04.2019, detta registrazione dovrà essere effettuata in un'apposita sezione del registro Iva degli acquisti⁽¹⁾ relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018; ciò al fine di far concorrere la relativa Iva a credito alla determinazione del saldo d'imposta risultante dalla dichiarazione annuale Iva relativa al 2018, da presentare entro il 30.04.2019.</p>
Nota ⁽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.	

Tavola n. 2

Tavola operativa per fatture a cavallo dell'anno

Fattura	Cliente	Registrazione	Detrazione Iva acquisti
Data emissione	Data ricezione		
Dicembre 2017	Dicembre 2017 Da registrare entro 30.04.2018 ⁽¹⁾	Dicembre 2017	In liquidazione Iva di dicembre 2017.
		Gennaio-aprile 2018	<ul style="list-style-type: none"> • Nel modello Iva 2018, per il 2017. • Annotazione separata nel registro Iva acquisti.
		Da maggio 2018 Fattura registrata oltre il termine del 30.04.2018 ⁽²⁾	<ul style="list-style-type: none"> • No detrazione Iva acquisti⁽²⁾. • È possibile presentare dichiarazione integrativa a favore.
	2018 ⁽³⁾ Da registrare entro 30.04.2019 ⁽¹⁾	Gennaio-dicembre 2018	Nella liquidazione Iva del periodo.
		Da gennaio 2019 ad aprile 2019	<ul style="list-style-type: none"> • Nel modello Iva 2019, per il 2018. • Annotazione separata nel registro Iva acquisti.
		Da maggio 2019 Fattura registrata oltre il termine del 30.04.2019 ⁽²⁾	<ul style="list-style-type: none"> • No detrazione Iva acquisti⁽²⁾. • È possibile presentare dichiarazione integrativa a favore.
Note	<p>⁽¹⁾ La registrazione deve avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura.</p> <p>⁽²⁾ La detrazione è consentita solo nella dichiarazione Iva relativa all'anno in cui l'operazione è effettuata e si è venuti in possesso della fattura.</p> <p>⁽³⁾ In caso di mancato ricevimento della fattura, il cliente deve emettere autofattura, da presentare all'Agenzia delle Entrate e versare l'Iva entro il termine di 30 giorni successivi ai 4 mesi dall'effettuazione dell'operazione.</p>		

**STATUTO
DEL CONTRIBUENTE**

Circ. Ag. Entrate 17.01.2018, n. 1

- In ossequio ai principi dello Statuto del contribuente e in considerazione del fatto che i chiarimenti sopra riportati intervengono in una data successiva al 16.01.2018 (termine fissato per la liquidazione periodica dell'Iva relativa al mese di dicembre 2017), **sono fatti salvi e non saranno sanzionabili i comportamenti - adottati dai contribuenti in sede di tale liquidazione periodica - difforni rispetto alle indicazioni fornite con la circ. Ag. Entrate 17.01.2018, n. 1.**

Si fa riferimento, in particolare, ai soggetti passivi che, avendo ricevuto entro il 16.01.2018 fatture relative ad operazioni la cui imposta sia divenuta esigibile nel 2017, abbiano fatto concorrere l'imposta a credito, esposta nei predetti documenti contabili, alla liquidazione relativa al mese di dicembre 2017.

**NOTE DI VARIAZIONE
IVA IN DIMINUZIONE
RIFERITE A FATTURE
EMESSE DAL 1.01.2017**

Circ. Ag. Entrate 17.01.2018, n. 1

- **Normativa**
 - In base all'art. 26, cc. 2 e 3 del D.P.R. 633/1972, nelle ipotesi in cui successivamente all'emissione della fattura e alla registrazione della stessa l'operazione venga meno in tutto o in parte o se ne riduca l'ammontare imponibile in conseguenza degli eventi ivi previsti (ad esempio, dichiarazione di nullità, annullamento, mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose, ecc.), il soggetto passivo può recuperare la differenza d'imposta portandola in detrazione, **previa emissione di una nota di variazione in diminuzione** (nota di credito).
- **Limite temporale**
 - **La nota di variazione in diminuzione non può essere emessa dopo un anno dall'effettuazione dell'operazione** nel caso in cui gli eventi previsti dall'art. 26, c. 2, si verifichino in dipendenza di un **sopravvenuto accordo tra le parti**.
 - Da ciò deriva che il limite temporale di un anno non opera nel caso in cui la diminuzione sia stata determinata da una causa non dipendente dalla sopravvenuta volontà delle parti (ad esempio, il contribuente potrà emettere una nota di variazione in diminuzione nel caso in cui applichi all'acquirente uno sconto o un abbuono a condizione che lo stesso sia stato contrattualmente previsto all'origine e che non dipenda dal sopravvenuto accordo delle parti).
- **Termine**
 - Tenendo conto della nuova formulazione dell'art. 19, c. 1 del D.P.R. 633/1972, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), **al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.**

**DETRAZIONE IN SEGUITO
AD ACCERTAMENTO**

Circ. Ag. Entrate 17.01.2018, n. 1

<ul style="list-style-type: none"> • Normativa 	<ul style="list-style-type: none"> • Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. • In tal caso, il cessionario o il committente può 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 ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione.
<ul style="list-style-type: none"> • Termini 	<ul style="list-style-type: none"> • Non mutano i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva addebitata in via di rivalsa in seguito ad accertamento divenuto definitivo.
<p>Esempio</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Si ipotizzi il caso di un cessionario/committente che abbia ricevuto da un proprio fornitore una fattura o una nota di variazione emessa ai sensi dell'art. 26, c. 1 del D.P.R. n. 633, attraverso cui viene esercitata la rivalsa dell'imposta sul valore aggiunto accertata e pagata all'Erario dal fornitore medesimo. • In tale ipotesi, il soggetto (originario committente i servizi o cessionario dei beni) può, anche successivamente alle modifiche recate dal D.L. n. 50, esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva che gli è stata addebitata entro il termine previsto nel c. 7 dell'art. 60 del D.P.R. 633/1972, ovvero 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 ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione.

DECORRENZA

Circ. Ag. Entrate 17.01.2018, n. 1

<ul style="list-style-type: none"> • Fatture 2017 	<ul style="list-style-type: none"> • La nuova disciplina della detrazione Iva si applica alle fatture ed alle bollette doganali emesse dal 1.01.2017 sempreché le stesse siano relative ad operazioni (acquisti di beni e di servizi e importazioni di beni) effettuate, e la cui relativa imposta sia divenuta esigibile, a decorrere dalla medesima data. 		
<ul style="list-style-type: none"> • Fatture anni precedenti 	<ul style="list-style-type: none"> • Diversamente, continuano ad applicarsi le disposizioni previgenti in relazione agli acquisti di beni e di servizi (e per le importazioni di beni) effettuati, e per i quali l'imposta sia divenuta esigibile, anteriormente al 1.01.2017. <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 5px;"> <p>Pertanto, con riguardo all'imposta divenuta esigibile nel corso del 2015 e del 2016, resta impregiudicato l'esercizio del diritto alla detrazione che il contribuente abbia legittimamente maturato, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa al secondo anno successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile.</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 5px;"> <table> <tr> <td style="vertical-align: top; padding-right: 10px;">Esempio</td> <td>Ne consegue che per gli acquisti effettuati nel corso del 2015 l'esercizio del diritto alla detrazione può essere esercitato entro il 30 aprile 2018, mentre per gli acquisti effettuati nel 2016 il termine ultimo entro il quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione della relativa imposta è il 30.04.2019.</td> </tr> </table> </div>	Esempio	Ne consegue che per gli acquisti effettuati nel corso del 2015 l'esercizio del diritto alla detrazione può essere esercitato entro il 30 aprile 2018, mentre per gli acquisti effettuati nel 2016 il termine ultimo entro il quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione della relativa imposta è il 30.04.2019.
Esempio	Ne consegue che per gli acquisti effettuati nel corso del 2015 l'esercizio del diritto alla detrazione può essere esercitato entro il 30 aprile 2018, mentre per gli acquisti effettuati nel 2016 il termine ultimo entro il quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione della relativa imposta è il 30.04.2019.		
<ul style="list-style-type: none"> • Note di variazione 	<ul style="list-style-type: none"> • Per quanto concerne le note di variazione in diminuzione, emesse ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. 633/1972, si ritiene che la nuova disciplina, recata dal D.L. 50/2017, sia applicabile alle note di variazione emesse dal 1.01.2017 sempreché i relativi presupposti (vale a dire gli eventi che hanno determinato la variazione della base imponibile dell'operazione) si siano verificati a decorrere dalla medesima data. 		

DICHIARAZIONE
INTEGRATIVA

• **Correzione
errori
e omissioni**

• L'effettività del diritto alla detrazione dell'imposta e il principio di neutralità dell'Iva sono, in ogni caso, garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa di cui all'art. 8, c. 6-bis, del D.P.R. 322/1998 (c.d. **dichiarazione integrativa a favore**), con la quale, in linea generale, è possibile correggere errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione di un **maggiore imponibile**, di un **maggiore debito d'imposta** o di una minore eccedenza detraibile.

• **Termini**

• Il soggetto passivo cessionario/committente, che non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute nei termini previsti, può recuperare l'imposta presentando la menzionata dichiarazione integrativa di cui all'art. 8, c. 6-bis, del D.P.R. 322/1998, non oltre i termini stabiliti dall'art. 57 del D.P.R. 633/1972 (**vale a dire entro il 31.12 del 5° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione**).

Restano fermi, in ogni caso, l'obbligo in capo al soggetto passivo cessionario/committente di procedere alla **regolarizzazione della fattura** di acquisto "irregolare", ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 6, c. 8 e c. 9-bis ultima parte del D. Lgs. 471/1997 e l'**applicabilità delle sanzioni** per la violazione degli obblighi di registrazione.

Circ. Ag. Entrate 17.01.2018, n. 1

CASI PARTICOLARI

REGIME IVA PER CASSA
E DIRITTO
ALLA DETRAZIONE

• **Normativa**

• I soggetti che adottano il "regime Iva per cassa" liquidano l'Iva secondo un **criterio di cassa sia per quanto concerne le operazioni attive che per quanto concerne le operazioni passive**.
• Tale regime consente di differire l'esigibilità dell'Iva al pagamento del corrispettivo per coloro che, operando nell'esercizio di impresa, arti o professioni - a norma degli artt. 4 e 5 D.P.R. 633/1972 - e avendo realizzato nell'anno precedente un **volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro**, 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.

• **Detrazione
Iva**

Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa agli acquisti effettuati da tali soggetti è 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 D.P.R. 633/1972.

• **Pagamento
del
corrispettivo**



• In considerazione del fatto che la norma differisce 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 peculiare momento di esigibilità stabilito dal regime per cassa** (ovvero al momento del pagamento del corrispettivo).

Esempio

• Per esemplificare, si ponga il caso di una fattura emessa da un fornitore, con riferimento ad 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 evidenziata in tale fattura è **detraibile nella liquidazione del mese di aprile 2018** in quanto, in tale mese risultano verificati i presupposti cui - nei termini anzidetti - è subordinato il diritto alla detrazione dell'Iva, vale a dire l'esigibilità dell'imposta (pagamento del corrispettivo) e il possesso della fattura relativa all'acquisto effettuato.
• In ogni caso, il soggetto passivo potrà registrare la fattura relativa all'acquisto effettuato al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno 2018.
• Qualora la registrazione intervenga nel periodo compreso tra il 1.01 ed il 30.04.2019, il contribuente potrà annotare il documento di acquisto 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.

Circ. Ag. Entrate 17.01.2018, n. 1

**DIRITTO
ALLA DETRAZIONE
PER OPERAZIONI
SOGGETTE A SPLIT
PAYMENT**

<p>• Pagamento</p>	<p>• L'art. 3, c. 1, del novellato decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23.01.2015, recante modalità e termini per il versamento dell'imposta nell'ambito della scissione dei pagamenti, stabilisce che l'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi.</p>
<p>• Opzione</p>	<p>• Le pubbliche amministrazioni e società possono comunque optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura ovvero al momento della registrazione della medesima.</p> <p>• La novità rispetto alla disciplina precedentemente vigente è rappresentata dal riferimento, alla registrazione della fattura.</p> <p>• Nell'ipotesi di esigibilità anticipata sarà possibile dare rilevanza, alternativamente, al momento della ricezione della fattura di acquisto ovvero al momento della sua registrazione.</p> <p>L'opzione per l'esigibilità anticipata potrà essere effettuata in relazione a ciascuna fattura ricevuta/registrata, rilevando, a tal fine, il comportamento concludente del contribuente.</p>
<p>• Possesso della fattura</p>	<p>• In tal caso, il diritto alla detrazione dell'imposta gravante sugli acquisti potrà essere esercitato dal cessionario o dal committente (soggetto alla disciplina della scissione dei pagamenti) nel momento in cui l'imposta medesima diviene esigibile, ossia al verificarsi di uno degli eventi sopra descritti (ricezione della fattura di acquisto ovvero registrazione della stessa), a condizione che il soggetto per cui trova applicazione la disciplina della scissione dei pagamenti sia già in possesso della relativa fattura di acquisto.</p> <p>Qualora, tuttavia, nelle more della registrazione dell'acquisto sia effettuato il pagamento del corrispettivo, l'esigibilità non potrà più essere riferita alla registrazione, e l'imposta sarà comunque dovuta con riferimento al momento del pagamento della fattura.</p>
<p>• Senza opzione</p>	<p>• Nell'ipotesi in cui il contribuente non opti per l'anticipazione dell'esigibilità, facendo coincidere il momento dell'esigibilità con il momento del pagamento, si ritiene che le regole speciali in tema di split payment derogano al principio generale recato dall'articolo 25, nel senso che viene meno l'obbligo di annotare la fattura di acquisto entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di ricevimento della stessa, e con riferimento al medesimo anno.</p> <p>• L'annotazione del documento, in altri termini, dovrà avvenire entro il termine fissato per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui l'imposta diverrà esigibile, nonostante il contribuente abbia ricevuto la fattura in un periodo di imposta precedente.</p>
<p>Esempio</p>	<p>• Si ipotizzi, a titolo esemplificativo, il caso di una fattura per servizi emessa, in regime di scissione dei pagamenti, nel dicembre 2017, registrata dal soggetto passivo committente nel mese di febbraio 2018. Se il contribuente opta per l'anticipazione dell'esigibilità, l'Iva evidenziata in tale fattura è detraibile nella liquidazione del mese di febbraio 2018 ovvero, al più tardi, con la dichiarazione relativa a tale anno, essendosi verificati nello stesso entrambi i menzionati presupposti (esigibilità e possesso della fattura).</p> <p>• Nel diverso caso in cui il soggetto passivo non abbia optato per l'anticipazione dell'esigibilità, la fattura di acquisto potrà essere registrata al più tardi entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la medesima fattura è stata pagata, vale a dire l'anno in cui l'imposta è divenuta esigibile.</p>

Circ. Ag. Entrate 17.01.2018, n. 1