Detrazione dell'IVA: l'Ade fornisce chiarimenti – Circolare n.1/E del 17 gennaio 2018

22 Gennaio 2018

Detrazione IVA: l'esercizio del diritto è subordinato all'esigibilità dell'imposta e al possesso di una valida fattura.

L'Agenzia delle Entrate, con la **Circolare n.1/E del 17 gennaio 2018** ha fornito chiarimenti in merito alla disciplina da applicare in tema di detrazione dell'IVA, a seguito delle novità introdotte dalla cd. "*Manovra Correttiva 2017*" che ha ridotto i termini per l'esercizio del diritto.
Si ricorda che l'art. 2 del **Decreto Legge 50/2017** convertito nella legge n.96/2017 (*Manovra correttiva 2017*) **ha ridotto da 2 anni ad uno i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA** assolta al momento del pagamento dei beni e servizi acquistati o importati[2].
Secondo la nuova disposizione, infatti, il **diritto alla detrazione dell'imposta** relativa ai beni e servizi acquistati o importati **sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile** e **deve essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto è sorto**[3].
Per completezza, si ricorda che **l'*esigibilità* dell'imposta**, rilevante ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, è legata al **momento dell'effettuazione dell'operazione** ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 633/1972 che individua specifici criteri per definire tale momento sia per le cessioni di beni, che per le prestazioni di servizi.
In particolare, con riguardo alle cessioni di beni, si considerano effettuate nel momento della stipula del contratto quelle di beni immobili, mentre si considerano effettuate nel momento della consegna o della spedizione quelle di beni mobili. Le prestazioni di servizi si considerano, invece, effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo.
Tuttavia, il momento dell'effettuazione dell'operazione rilevante ai fini dell'esigibilità dell'imposta, può verificarsi anche anticipatamente rispetto ai momenti sopra indicati, se prima di tali eventi sia emessa la fattura o avvenga il pagamento del corrispettivo.
L'art. 2 del D.L. 50/17 ha operato, inoltre, una **modifica dei termini di registrazione delle fatture** relative a tali operazioni[4].
A tal riguardo è stato stabilito che l'annotazione nel registro IVA va fatta "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".
Con la Circolare 1/E/2018 viene operato un chiarimento sull'allineamento dei termini suddetti: quello per la registrazione della fattura (dichiarazione annuale IVA relativa all'anno di **ricezione** e con riferimento al medesimo anno), e quello per l'esercizio del diritto alla detrazione (dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui il diritto è sorto) al fine di chiarire gli adempimenti per le ipotesi di fatturazione "a cavallo d'anno".
A tal riguardo, viene precisato che l'esercizio del diritto alla detrazione è comunque subordinato al ricorrere dei due presupposti richiesti dalla legge: quello **sostanziale** legato **all'esigibilità del diritto** stesso e quello **formale** del **possesso di una fattura** valida.
Dunque, precisa l'AdE, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i presupposti ed in riferimento al medesimo anno.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate, si sofferma su una serie di ulteriori aspetti tra cui, in particolare, si evidenziano quelli legati alla detrazione IVA nei casi in cui opera lo *split payment* e i chiarimenti relativi ai termini per l'emissione delle note di variazione in diminuzione previste dall'art.26 del D.P.R. 633/1972.

In tema di split payment, viene richiamato l'art. 3 del D.M. del 23 gennaio 2015 che fissa le modalità applicative del meccanismo della scissione dei pagamenti.

Tale norma stabilisce, infatti, che là dove opera lo split payment, **l'IVA** relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene **esigibile**: al momento del **pagamento dei corrispettivi o**, nelle ipotesi di **esigibilità anticipata**, al momento della **ricezione della fattura** ovvero **al momento della registrazione della medesima**.

Dunque, nelle ipotesi in cui l'ente soggetto a split eserciti l'opzione per l'esigibilità dell'imposta anticipata, sarà possibile dare rilevanza in via alternativa al momento della ricezione della fattura o della sua registrazione.

La Circolare, tuttavia, precisa che se nelle more della registrazione della fattura il corrispettivo viene pagato, l'imposta sarà comunque dovuta con riferimento al momento del pagamento della fattura.

In questo ultimo caso e, dunque, in tutte le ipotesi in cui il soggetto split non opta per l'esigibilità anticipata, termine ultimo per la registrazione della fattura è il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la stessa è stata pagata.

Per quanto, invece, concerne **le note di variazione in diminuzione**, la Circolare dopo aver ricordato che, ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. 633/72, questa non può essere emessa dopo un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile, precisa che, ai fini procedurali, per l'emissione della stessa **valgono i nuovi termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA**.

La nota, dunque, dovrà essere emessa, 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.

Da ultimo si precisa, che la Circolare, fa salvi tutti i comportamenti difformi dai principi in essa contenuti, per le liquidazioni Iva di dicembre 2017.

[2] Tale modifica avviene riscrivendo l'art.19, co.1, del D.P.R. 633/1972.

[3] Si ricorda che per l'Iva dovuta a decorrere dal 2017 il termine per la presentazione della dichiarazione IVA è fissato tra il 1 febbraio e il 30 aprile, ai sensi dell'art. 8, co.1, del D.P.R. 322/1998.

[4] Tale modifica avviene riscrivendo l'art. 25, co.1, del D.P.R. 633/1972.

31157-Circolare n_1-E 17 gennaio 2018.pdfApri