



The Global Language of Business

Nuovo termine per l'esercizio della detrazione Iva

Indicazioni operative



Chi siamo

GS1 Italy, è l'associazione senza scopo di lucro che riunisce 35 mila imprese di beni di largo consumo.

Ha l'obiettivo di facilitare il dialogo e la collaborazione tra aziende, associazioni, istituzioni per creare valore, efficienza, innovazione, per dare più slancio alle imprese e più vantaggi al consumatore.

GS1 Italy - precedentemente denominata Indicod-Ecr - sviluppa e mantiene gli standard più usati al mondo per la comunicazione tra imprese, i sistemi standard GS1.

All'interno di GS1 Italy è attiva **ECR Italia**. La sua attività è finalizzata all'innovazione di processo per migliorare l'efficienza di filiera produttore/distributore/consumatore.

Le imprese di produzione di beni di consumo che operano in Italia partecipano a GS1 Italy tramite l'Associazione **IBC - Associazione Industrie Beni di Consumo** - che le riunisce.

Le imprese o i gruppi di imprese di distribuzione di beni di consumo che operano in Italia sono rappresentate in GS1 Italy dell'Associazione **ADM - Associazione Distribuzione Moderna**.

Indice

| | |
|---|----|
| 1. Il gruppo di lavoro | 4 |
| 2. Obiettivo del documento | 5 |
| 3. Inquadramento delle modifiche normative | 5 |
| 3.1. Alcuni aspetti concreti | 6 |
| 4. I possibili impatti e le implicazioni per le imprese | 7 |
| 5. Le fattispecie impattate – casistiche e criticità | 8 |
| 6. Indicazioni operative | 9 |
| | |
| Allegato 1: Appendice normativa | 12 |
| | |
| Allegato 2: Documento esplicativo per allineamento con le funzioni non specialistiche | 14 |

1. Il gruppo di lavoro

IMPRESE DI PRODUZIONE

| Azienda | Nome |
|--------------------|---|
| Co-chairman | |
| Nestlé | Claudio Baroni |
| Barilla | Gianluca Tagliavini - Marco Schiavi |
| Ferrero | Marco Gervasio - Matteo Ravera - Piero Torresini |
| Lavazza | Luisa De Trane - Simone Canova - Maurizio Ferrero |
| Martini & Rossi | Vincenzo Cravino |
| Mondelez | Davide Bellandi - Giovanna Mussissu |
| Nestlé | Raffaella Castaldi |
| P&G | Luana Foffo Ciucci |
| S.C. Johnson | Elena Barbiani |
| Unilever | Daniele Ciolfi - Valerio Carluccio - Alessandro Ricci |
| IBC | Paolo Cocchiglia |

IMPRESE DI DISTRIBUZIONE

| Azienda | Nome |
|--------------------|--|
| Co-chairman | |
| Conad | Mauro Bosio |
| Aspiag Service | Raoul Zara |
| Auchan Retail | Barbara Partegiani |
| Carrefour | Andrea Leoncelli - Alessia Lippi - Stefano Pozza |
| Conad | Simona Falchieri |
| Coop | Giovanni Masini |
| Crai | Monica Antonelli |
| D.it | Ivana Bonettini |
| Esselunga | Paolo Rota - Roberta Marrone |
| Metro Italia | Francesca Moro - Antonella Palumbo |
| Selex | Paolo Paglia |
| VéGé Retail | Alfredo Ghirarduzzi |
| ADM | Marco Pagani |

I LAVORI SONO STATI COORDINATI E FACILITATI DA:

Stefano Cesati - Studio di consulenza tributaria e legale Pirola, Pennuto, Zei e Associati

Bruno Aceto - GS1 Italy

Silvia Scalia - GS1 Italy

2. Obiettivo del documento

L'art. 2 del D.L. n. 50/2017, convertito in legge n. 96/2017, ha previsto una **riduzione dei termini per l'esercizio del diritto alla detrazione e ha modificato le tempistiche di registrazione Iva delle fatture di acquisto**.

Le modifiche normative vanno inevitabilmente ad impattare sulla gestione amministrativa e commerciale, in quanto il diritto alla detrazione Iva dovrà essere esercitato in tempi notevolmente più stringenti, e impongono un'attenta valutazione da parte delle imprese.

Su richiesta delle imprese, GS1 Italy con le proprie associazioni IBC e ADM, ha affrontato il tema della **Nuova disciplina sul diritto alla detrazione Iva** e ha attivato un tavolo di lavoro, in ambito ECR, composto da esperti in materia provenienti dalle maggiori aziende industriali e distributive associate, nonché dal mondo professionale. Il gruppo di lavoro si è occupato di esaminare nel dettaglio il contenuto delle modifiche normative, chiarendone le implicazioni per le imprese; ha inoltre approfondito e dibattuto le fattispecie di processo impattate, evidenziato le criticità operative e descritto possibili soluzioni e procedure, soffermandosi in particolare sugli aspetti di processo legati alla relazione con i partner commerciali.

Il presente documento illustra il contenuto della riflessione del gruppo di lavoro in base all'attuale panorama legislativo e interpretativo e sarà oggetto di aggiornamento in caso di ulteriori interventi ufficiali in materia. Propone un inquadramento delle nuove disposizioni, descrive le aree di attenzione per le imprese e fornisce indicazioni operative preliminari, con l'obiettivo di favorire la diffusione di pratiche di relazione che permettano di rispondere in modo efficace ed efficiente ai nuovi requisiti previsti dalla normativa.

Prevede infine in appendice un documento di taglio più divulgativo per un'opportuna diffusione alle funzioni non specialistiche.

3. Inquadramento delle modifiche normative

L'art. 2 del D.L. 24 aprile 2017, ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina del diritto alla detrazione dell'Iva relativa ai beni e servizi acquistati o importati.

In particolare le modifiche hanno riguardato sia l'art. 19 che il successivo articolo 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito anche Decreto Iva).

Le nuove disposizioni prevedono che il diritto alla detrazione sorga nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e debba essere esercitato **al più tardi con la dichiarazione Iva relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto** ed alle condizioni esistenti al momento della nascita di tale diritto (cfr. articolo 19, comma 1, del Decreto Iva). La norma, prima della modifica, prevedeva un limite temporale per l'esercizio del diritto di detrazione dell'Iva di due anni (i.e. con la Dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione era sorto).

Per effetto della nuova formulazione del comma 1 dell'articolo 25 del Decreto Iva (rubricato "Registrazione degli acquisti") viene previsto, per quanto qui di interesse, che il Contribuente debba annotare le fatture passive e le bollette doganali, relative ai beni e ai servizi acquistati o importati, 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**.

Di fatto con le modifiche apportate viene introdotto, ai fini Iva, una sorta di principio di competenza legato al momento di esigibilità, con la conseguenza che **l'Iva relativa alle operazioni per le quali il momento di effettuazione è avvenuto nell'anno 2017, sarà detraibile solamente nell'anno 2017, ma a patto di aver ricevuto e registrato la relativa fattura entro la data di presentazione della Dichiarazione Iva annuale**, il cui ultimo termine è previsto, per l'anno 2017, al 30 aprile 2018⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Si segnala che le regole indicate si applicano anche alle note di credito emesse con Iva

Le nuove disposizioni erano state oggetto di critica⁽²⁾ a causa del loro mancato coordinamento, in quanto le disposizioni di cui agli artt. 19 e 25 del DPR 633/1972 causano un sostanziale disallineamento tra il termine in cui si può esercitare il diritto alla detrazione (ex art. 19) e quello più lungo in cui si potrebbe registrare la fattura di acquisto (ex art. 25); l'Agenzia delle Entrate con l'intento di fornire una soluzione a tale disallineamento temporale, si conforma alla decisione della Corte di Giustizia C-152/2002⁽³⁾, affermando che le citate norme nazionali devono essere interpretate nel senso che **il diritto alla detrazione può essere esercitato a partire dal momento in cui si verificano due requisiti: i) la cessione del bene o la prestazione del servizio è avvenuta, ai sensi dell'art. 6 del DPR 633/1972⁽⁴⁾ (requisito sostanziale) e ii) il cessionario è in possesso della relativa fattura (requisito formale).**

Logica conseguenza del principio appena esposto è che il termine ultimo entro il quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva relativa ad un determinato acquisto è rappresentato dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si è verificato l'ultimo dei due presupposti sopra richiamati (i.e. verosimilmente l'anno in cui è ricevuta la fattura).

⁽²⁾ La norma era stata, infatti, criticata per una presunta incompatibilità con la normativa comunitaria (Direttiva 2006/112/CE) che, ricordiamo, in ambito dei tributi armonizzati quali l'Iva, si pone in un rango superiore rispetto alle normative nazionali.

⁽³⁾ Decisione della Corte di Giustizia, causa C-152/2002 - Terra BauBwdarf - Handel GMBH, 29 aprile 2004, secondo la quale l'art. 179, sopra richiamato, deve essere interpretato nel senso che il diritto alla detrazione deve essere esercitato nel periodo in cui si realizzano entrambi i requisiti: 1) l'esigibilità dell'imposta e 2) il possesso di un valido documento

⁽⁴⁾ La Data di Effettuazione dell'operazione (DEO) ai fini Iva è individuata nel primo dei seguenti accadimenti:

- La consegna o spedizione per i beni mobili; la stipula dell'atto per i beni immobili il pagamento del corrispettivo per le prestazioni di servizi.
- L'emissione anticipata della fattura ovvero il pagamento di tutto o parte del corrispettivo.

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

3.1. Alcuni esempi concreti

Sulla base di quanto sopra è possibile trarre la seguente regola di comportamento:

- Se la fattura viene ricevuta e registrata nello stesso anno in cui è effettuata l'operazione, l'Iva è detraibile normalmente e comunque entro la data di presentazione della relativa dichiarazione.
- Viceversa, se la fattura viene ricevuta e registrata o anche solamente registrata nell'anno successivo a quello in cui è effettuata l'operazione, bisogna distinguere:
 - Se la registrazione avviene dopo la presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si è ricevuta la fattura (attuale termine 30 aprile), l'Iva è indetraibile, salvo presentazione di dichiarazione integrativa.
 - Se la registrazione avviene prima della presentazione della dichiarazione Iva, relativa all'anno in cui si è ricevuto la fattura (attuale termine 30 aprile) l'Iva è detraibile solamente nella dichiarazione.

La novità interpretativa, consistente nell'individuare il momento iniziale nel quale esercitare il diritto alla detrazione a partire dal periodo nel quale si verificano sia il presupposto sostanziale che formale, impone una riflessione anche con riferimento ai casi, frequenti nelle operazioni di fine anno o di fine mese, nei quali la fattura viene ricevuta in un mese successivo rispetto alla effettuazione dell'operazione. In tali casi, secondo la Circolare Ministeriale n. 01/2018 citata, poiché il requisito formale (ricevimento della fattura) si è verificato nel mese successivo, l'imposta è detraibile, secondo le normali regole (i.e. a partire dal mese di registrazione della fattura) e non può essere anticipata al mese precedente; tale regola non subisce eccezioni nemmeno nel caso in cui la fattura sia stata ricevuta entro il giorno 16 del mese successivo, in tempo per essere inserita nella liquidazione periodica del mese precedente ai sensi dell'art. 1 del DPR 100/1998⁽⁵⁾. Seguendo l'interpretazione fornita, dunque, questo comportamento sembrerebbe non più consentito.

Tenuto conto che le novità introdotte dalla Circolare Ministeriale sono state rese note solamente dopo la scadenza del termine della liquidazione Iva di gennaio 2018 e molte aziende hanno incluso nella liquidazione Iva del mese di dicembre 2017 le fatture ricevute entro il 16 gennaio 2018, il Ministero rende noto che non verranno applicate sanzioni per i comportamenti pregressi.

⁽⁵⁾ Ai sensi dell'art. 1 del DPR 100/1998 risulta possibile tenere conto nella liquidazione Iva del mese precedente anche delle fatture ricevute successivamente, purché entro il termine della liquidazione Iva del mese di riferimento (attualmente il giorno 16).

4. I possibili impatti e le implicazioni per le imprese

Le modifiche normative in esame possono creare rilevanti impatti soprattutto in sede di prima applicazione.

In particolare la riduzione dei termini per esercitare il diritto alla detrazione richiede un più tempestivo comportamento dei diversi ambiti amministrativi e commerciali che dovranno velocizzare i) l'emissione delle fatture per le prestazioni rese nell'anno precedente, ii) le procedure di ricezione, approvazione e registrazione delle fatture ricevute.

Nel breve termine è prevedibile, dunque, che le imprese del settore si trovino a misurarsi con alcune criticità che potrebbero richiedere, ad esempio:

- Un **attento monitoraggio della data di ricezione della fattura**, che rappresenta il secondo requisito (formale) necessario per stabilire il momento iniziale da cui decorre la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione.
- Un **attento monitoraggio della propria posizione finanziaria**, in quanto la posticipazione della detrazione per le fatture ricevute entro il termine di liquidazione dell'Iva che di solito venivano imputate nella liquidazione del mese precedente crea un temporaneo aumento del debito Iva, corrispondente ad un incremento del credito Iva del mese successivo.
- La **modifica dei propri sistemi informatici**, in modo da consentire, ove già non possibile, di effettuare le necessarie registrazioni, espungendo dalla liquidazione Iva del mese di ricevimento le fatture la cui Iva deve essere computata in detrazione direttamente in dichiarazione annuale. In tale ambito, potrebbe essere opportuno creare un apposito registro ove annotare, con separata numerazione, tali fatture così da monitorare il credito Iva da inserire nella dichiarazione Iva.
- La **formazione adeguata del personale amministrativo** in merito alle nuove regole, soprattutto nel caso in cui le aziende si avvalgano di *share service center* all'estero per la contabilizzazione delle fatture di acquisto, i cui addetti, spesso con poca familiarità della lingua italiana, dovranno essere in grado di individuare le fatture interessate dalla norma in esame.
- La **modifica e razionalizzazione delle modalità di ricezione/trasmissione delle fatture**, eventualmente concordando con i propri fornitori le modalità di invio, ovvero centralizzando i punti di ricezione dei documenti. In tale ambito, anticipare⁽⁶⁾ l'adozione dei mezzi elettronici per l'invio delle fatture, rispetto all'ordinaria posta cartacea, costituisce un importante strumento di velocizzazione e razionalizzazione delle modalità di scambio delle fatture.
- Il **miglioramento della comunicazione fra le diverse funzioni aziendali** coinvolte nel processo di approvazione e registrazione delle fatture di acquisto; la conoscenza delle nuove regole all'interno delle diverse aree aziendali costituisce, infatti, una opportunità per sensibilizzare i *process owner* circa la riduzione dei tempi necessari per l'approvazione e il controllo dei documenti ricevuti.

In tale contesto va segnalato che le aziende che operano nell'ambito della filiera dei prodotti di largo consumo si scambiano migliaia di documenti anche per reciproche cessioni di beni e prestazioni di servizi (ad esempio servizi promozionali) con diverse complessità. In tale ambito è prassi trattenere il corrispettivo delle prestazioni di servizi dall'importo dovuto per l'acquisto dei beni e in alcuni casi può accadere che non sia agevole ricondurre la trattenuta ad una determinata fattura promozionale; in altri casi, ad esempio in presenza di Ri.ba (che non prevede la trattenuta), il cessionario della prestazione potrebbe venire a conoscenza dell'emissione della fattura in tempi non utili per esercitare il relativo diritto alla detrazione, soprattutto nel caso in cui la dichiarazione Iva, con richiesta di rimborso, venga presentata prima del termine ultimo del 30 aprile.

⁽⁶⁾ Rispetto alla previsione di adozione della fattura elettronica attualmente in discussione a far data dal 2019.

5. Le fattispecie impattate - casistiche e criticità

Nonostante il Ministero abbia provveduto a commentare le nuove norme nella Circolare n. 01/2018 permangono ancora ambiti e casistiche che richiedono chiarimenti applicativi. Di seguito si riporta un estratto delle fattispecie più comunemente sottoposte all'Associazione, precisando che le indicazioni sotto riportate si basano sulla lettura delle norme e sul chiarimento ad oggi fornito dall'Amministrazione Finanziaria.

Le **operazioni interessate dalla nuova disciplina:** risultano interessate dalla nuova disciplina tutte le operazioni⁽⁷⁾ per le quali le fatture vengono registrate in un periodo diverso dal periodo di ricezione, valgono i seguenti esempi;

a. Cessione di beni, consegnati nel mese di dicembre 2017, per la quale la fattura è ricevuta nel corso del medesimo mese di dicembre 2017, (ovvero prestazioni di servizi per la quale è stato pagato anticipatamente il corrispettivo o il fornitore ha emesso fattura nel corso del mese di dicembre 2017): l'Iva è detraibile nell'anno 2017 in quanto è in tale anno che si verificano entrambi i requisiti, sostanziale (consegna dei beni) e formale (ricevimento della fattura); nel caso in cui la fattura venisse registrata nel 2018, entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa al 2017 (Aprile 2018), secondo la Circolare Ministeriale è necessario:

- Annotare la fattura nel registro acquisti, ad esempio febbraio 2018 (entro la presentazione della dichiarazione Iva) in un apposito registro sezionale.
- Stornare il credito Iva nel mese di registrazione, in quanto l'Iva risulta detraibile in sede di dichiarazione Iva 2018, relativa al 2017 (anno in cui si sono verificati entrambi i presupposti), ma non nel mese di registrazione (ad esempio febbraio 2018).

Se la fattura, ricevuta nel 2017, venisse registrata in uno qualsiasi dei periodi 2018, ma dopo la presentazione della dichiarazione, è necessario:

- Annotare la fattura nel registro acquisti ad esempio di maggio 2018 (oltre la presentazione della dichiarazione Iva) in un apposito registro sezionale.

⁽⁷⁾ Ivi incluse le operazioni intracomunitarie, quelle soggette al regime di reverse charge interno e ai regimi speciali quali ad esempio split payment.

- Stornare il credito Iva nel mese di registrazione, in quanto l'Iva risulterà detraibile in sede di dichiarazione integrativa Iva 2018, relativa al 2017 (anno in cui si sono verificati entrambi i presupposti).
 - Presentare una apposita dichiarazione integrativa in cui inserire il credito Iva.
- b. Merce consegnata a fine mese per la quale si riceve la fattura (via PEC o attraverso altri sistemi che consentano di determinare la data di ricezione) nei primi giorni del mese successivo (i casi di adozione della cd. "fatturazione differita"); in tali casi la detrazione deve essere esercitata con riferimento al periodo in cui si riceve la fattura;
- c. Fattura registrata erroneamente (ad es. con Iva indetraibile) che viene successivamente stornata e registrata nuovamente (con Iva detraibile). Se la dichiarazione Iva fosse presentata in data antecedente la registrazione correttiva, l'Iva risulterebbe indetraibile.

Registro Iva sezionale: pur non essendo previsto dalla norma attualmente in vigore, la Circolare Ministeriale n. 1/2018 ne prevede l'utilizzo in via prioritaria e preferenziale rispetto ad altre modalità contabili; in tal caso potrebbe essere opportuna la predisposizione e la tenuta di un registro sezionale con apposita numerazione, ove accogliere tutte le fatture "aventi competenza" 2017, ma registrate in un periodo successivo; eventualmente possono essere adottate diverse modalità extra-contabili che in sede di verifica consentano comunque di fornire le opportune evidenze del fatto che le citate fatture sono state espunte dalle registrazioni mensili relative al 2018; le stesse modalità dovranno consentire, altresì, di tenere memoria degli importi eventualmente da ricomprendere nella dichiarazione Iva nella quale si esercita il diritto alla detrazione.

Acquisti intracomunitari/importazioni: le nuove regole si dovrebbero applicare, salvo diversa ulteriore interpretazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria⁽⁸⁾, anche nei casi di registrazione tardiva (nell'anno 2018) delle fatture per operazioni Intracomunitarie ricevute nel corso del 2017; al riguardo si ricorda che, ai sensi dell'art. 47 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, le fatture Intracomunitarie, previa integrazione, vanno registrate entro il 15 del mese successivo rispetto alla data di ricezione.

⁽⁸⁾ Una interpretazione alternativa si basa su una lettura sostanziale degli artt. 38 e seguenti del D.L. n. 331/1993 e prevede che l'esigibilità dell'imposta e l'esercizio del diritto di credito sorto attraverso a procedura di integrazione possa avvenire nel medesimo periodo.

Ove tale adempimento venisse effettuato oltre tale termine, in assenza di istruzioni ministeriali, in via prudenziale si ritiene che l'esercizio del diritto alla detrazione vada demandato alla dichiarazione annuale Iva 2018, relativa al 2017.

Per le **importazioni** si ritiene necessario fare riferimento alla data in cui è avvenuta l'importazione (data della bolletta doganale) che di norma coincide o è antecedente alla ricezione della merce, ovvero, ragionevolmente, nella data successiva in cui l'azienda viene in possesso della documentazione consegnata dallo spedizioniere; non si ritiene rilevante la data della fattura estera.

Note di credito: anche le note di credito emesse in campo Iva rientrano nell'ambito della disciplina in esame, ovviamente per quanto riguarda il recupero dell'imposta da parte dell'emittente. Sulla base dell'interpretazione fornite dalla Circolare Ministeriale si conferma quanto già anticipato dall'Associazione e cioè che il momento rilevante a cui fare riferimento sia la data in cui si verifica il presupposto per l'emissione della nota di credito. Così, ad esempio, nel caso di sconti condizionati il riferimento dovrebbe essere la data di maturazione del diritto allo sconto; nel caso di sconti incondizionati si dovrebbe fare riferimento alle pattuizioni contrattuali che regolano il momento in cui lo sconto diviene esigibile; infine, nel caso di resi per difettosità della merce si dovrebbe fare riferimento al momento in cui si rileva la non conformità.

Viceversa, non vi sono effetti sui termini e le condizioni di emissione delle note di credito, neanche con riferimento alle variazioni effettuate a seguito di procedure concorsuali.

Mancata ricezione della fattura nel termine di 4 mesi: il cessionario qualora non abbia ricevuto la fattura dal proprio fornitore nel termine di 4 mesi dall'effettuazione dell'operazione (ad esempio entro il 31 aprile 2018, per le operazioni effettuate nel mese di dicembre 2017) dovrà nei successivi 30 giorni esperire la procedura della cd "autofattura denuncia". Si ritiene che il presupposto per l'esercizio della detrazione sia rappresentato dall'autofattura denuncia emessa in sede di regolarizzazione.

Dichiarazione Integrativa: in base alle norme attualmente in vigore, in caso di presentazione della dichiarazione integrativa a favore risulta possibile operare la detrazione per le fatture per le quali non è decaduto l'esercizio del relativo diritto.

6. Indicazioni operative

Alla luce di quanto sopra GS1 Italy, nell'ambito del proprio ruolo istituzionale di punto di riferimento di tutto il sistema produttore/distributore/consumatore per lo sviluppo, l'efficienza e l'efficacia dei rapporti tra le Imprese produttrici e le Imprese distributrici dei beni di largo consumo, ritiene utile fornire **indicazioni operative finalizzate a migliorare la gestione del documento fattura**, che, se tradotte in opportune azioni, consentiranno di gestire in modo efficiente ed efficace il cambiamento nella disciplina della detrazione Iva.

Dopo un'attenta analisi da parte del gruppo di lavoro fiscale, che ha lavorato in ambito ECR e che ha coinvolto un numero rappresentativo di esperti in materia, provenienti dalle maggiori aziende industriali e distributive associate, si è giunti ad individuare le seguenti raccomandazioni:

1) Protocollazione delle fatture ricevute: le aziende associate dovranno prestare particolare cura nell'apposizione del protocollo di ricezione sulle fatture ricevute, ai sensi dell'art. 25 del DPR 633/1972; al riguardo ove la trasmissione della fattura avvenga con sistemi elettronici (ad esempio attraverso canali PEC o analoghi) la data di ricezione risulterà automaticamente associata al documento; viceversa, per le fatture ricevute con modalità tradizionali ogni azienda associata adotterà le opportune procedure per assicurare la tempestiva protocollazione delle fatture, in ossequio al principio della ordinata contabilità. Al riguardo si ricorda che, a seconda delle esigenze dell'impresa, è possibile l'adozione di diverse serie di numerazioni per facilitare, ad esempio, il monitoraggio delle fatture ricevute presso diversi sedi dell'impresa associata o attraverso diverse modalità di ricezione; inoltre, si ricorda che non è necessario che il numero progressivo di registrazione sul registro Iva coincida con il numero di protocollo di ricezione⁽⁹⁾.

2) Riduzione dei tempi di messa a disposizione della fattura alla propria controparte: al fine di consentire una gestione tempestiva delle fatture è opportuno che i tempi di messa a disposizione della fattura alla controparte siano i più ridotti possibili. È, in altre parole, necessario che sia

⁽⁹⁾ Sul punto il Ministero delle Finanze ha confermato che "l'annotazione di entrambi i numeri attribuiti alla fattura di acquisto, sia sul registro dei protocolli di arrivo sia sul registro Iva degli acquisti, assicura la univoca correlazione tra i dati contenuti nel documento ed i dati registrati nei menzionati registri" (Risoluzione Ministeriale n.318, 7/11/2007 e n.153, 10/10/2000).

l'emittente sia il cedente della fattura si adoperino perché la stessa sia effettivamente ricevuta dal competente ufficio del cessionario. A tal fine diverse azioni potrebbero essere implementate quali, ad esempio:

- Utilizzare prevalentemente **modalità di invio elettronico delle fatture**, rispetto agli ordinari canali cartacei⁽¹⁰⁾.
- Evitare di inviare la fattura per posta ordinaria al semplice indirizzo generale del cessionario (sede legale o sede amministrativa), ma **condividere in via preventiva con il proprio cessionario un apposito indirizzo**, completo con il nome della persona designata dal cessionario, a cui indirizzare la fattura.
- Nel caso di messa a disposizione della fattura sul proprio sito aziendale, cui il cessionario può accedere gratuitamente per scaricare i documenti di propria competenza, attuare gli opportuni accorgimenti informatici affinché una **mail di alert** sia inviata al giusto indirizzo del cessionario per informarlo che un documento che lo riguarda è presente nel proprio *repository*.
- Utilizzare il medesimo canale di invio, come detto preferibilmente di natura elettronica, per tutte le fatture della medesima tipologia, al fine di facilitare la propria controparte nel reperimento di tutti i documenti rilevanti; a questo proposito andrebbero il più possibile evitate pratiche che prevedano un doppio invio della fattura, sia in modalità elettronica che in modalità cartacea.
- Nel caso di compensazione tra rispettive posizioni di debito e credito e conseguente trattenimento degli importi dovuti dal cessionario della merce/ prestatore di servizio, parallelamente al processo di formazione – emissione della relativa fattura, potrebbe risultare utile, ove già non effettuato con mezzi diversi, **informare prontamente la controparte della avvenuta compensazione, fornendo eventualmente tutte le specifiche utili per i relativi controlli**. In modo simile, potrebbe essere utile, lato cedente della merce/ cessionario della prestazione di servizi, adattare i propri sistemi informativi per individuare, come differenza tra importo della fattura emessa e pagamento ricevuto, le compensazioni subite.

⁽¹⁰⁾ Si ricorda che ove il cedente optasse per l'emissione della nota di credito senza Iva, non vi sarebbero problematiche relative alla detrazione Iva

3) Riconciliabilità dei documenti alle fattispecie

contrattuali: si è in precedenza rilevato che uno degli aspetti più critici della nuova disciplina è la stretta tempistica a disposizione per esercitare il diritto alla detrazione; in particolare le aziende associate dovranno sicuramente ripensare ai propri processi di approvazione delle fatture ricevute onde evitare ritardi nella registrazione delle fatture soprattutto in occasione del “fine anno; tuttavia, anche il soggetto emittente la fattura potrebbe, in un’ottica di cooperazione e partnership che da sempre contraddistingue le aziende dei due comparti, implementare azioni che consentano al proprio cliente una gestione più efficiente del processo di approvazione. Si raccomanda, dunque, che in sede di emissione delle fatture il cedente dei beni/prestatore dei servizi si assicuri che le stesse **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.

4) Rapida individuazione delle fatture interessate

dal nuovo regime: non si può non tenere conto dell'attuale evoluzione dei processi amministrativi che vede un numero sempre maggiore di aziende impegnate nella riduzione dei costi connessi alla ricezione e contabilizzazione dei documenti ricevuti; in questo ambito vengono sempre più utilizzati i servizi in *outsourcing*, quali *shared service center* spesso situati all'estero, ovvero strumenti automatici di lettura e pre-registrazione delle fatture ricevute. In tale contesto, 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. Le citate azioni diventano particolarmente opportune ove il periodo di registrazione della fattura non coincida con quello nel quale si verificano entrambi i presupposti (formali e sostanziali).

5) Tempestiva fatturazione delle prestazioni di

servizi rese nell'ultimo trimestre dell'anno: come visto, eventuali problemi nella detrazione Iva si pongono per le fatture che vengono registrate dal cessionario in un periodo successivo al verificarsi dei presupposti formali e sostanziali. In tale contesto, si raccomanda, laddove possibile, di evitare l'emissione di fatture negli ultimi giorni dell'anno. **Ove, viceversa, gli elementi rilevanti per determinare il corrispettivo dei servizi prestati siano conosciuti/conoscibili solamente nell'anno successivo, sarebbe opportuno attendere tale momento per emettere la relativa fattura, completa di tutti i dettagli** come più sopra raccomandato.

Allo stesso modo, sarebbe preferibile concordare con la controparte le tempistiche di emissione della fattura.

6) Accordi con le proprie controparti: la complessa dinamica commerciale trova di solito riscontro in appositi accordi, conclusi sotto forma di contratti quadro o ad hoc, che disciplinano i complessi e reciproci rapporti di fornitura di beni e servizi tra le aziende del comparto dei beni di largo consumo. È pertanto opportuno che in sede di definizione periodica dei relativi accordi **vengano inserite apposite clausole**, la cui formulazione è lasciata alla volontà e dinamica commerciale delle parti, **che possano disciplinare tutte quelle azioni ed accorgimenti che consentano al cessionario di operare la detrazione Iva sulle operazioni effettuate dal cedente**. Analogamente, nei casi di emissione di note di credito per sconti, abbuoni previsti contrattualmente, stante la facoltà attualmente attribuita al cedente dall'art. 26 D.P.R. n. 633/1972, di emettere, ricorrendone le condizioni, la nota di credito in campo Iva, le parti potrebbero accordarsi per disciplinare, nel reciproco interesse, un termine, evidentemente coerente con quello fissato dall'art. 26 citato, entro il quale il cedente si avvale della possibilità di emettere i citati documenti in campo Iva⁽¹¹⁾.

⁽¹¹⁾ Si ricorda che ove il cedente optasse per l'emissione della nota di credito senza Iva, non vi sarebbero problematiche relative alla detrazione Iva



Allegato 1: Appendice normativa

Confronto tra vecchie e nuove disposizioni:**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:**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.**



Allegato 2: 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.

Le implicazioni

- 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.

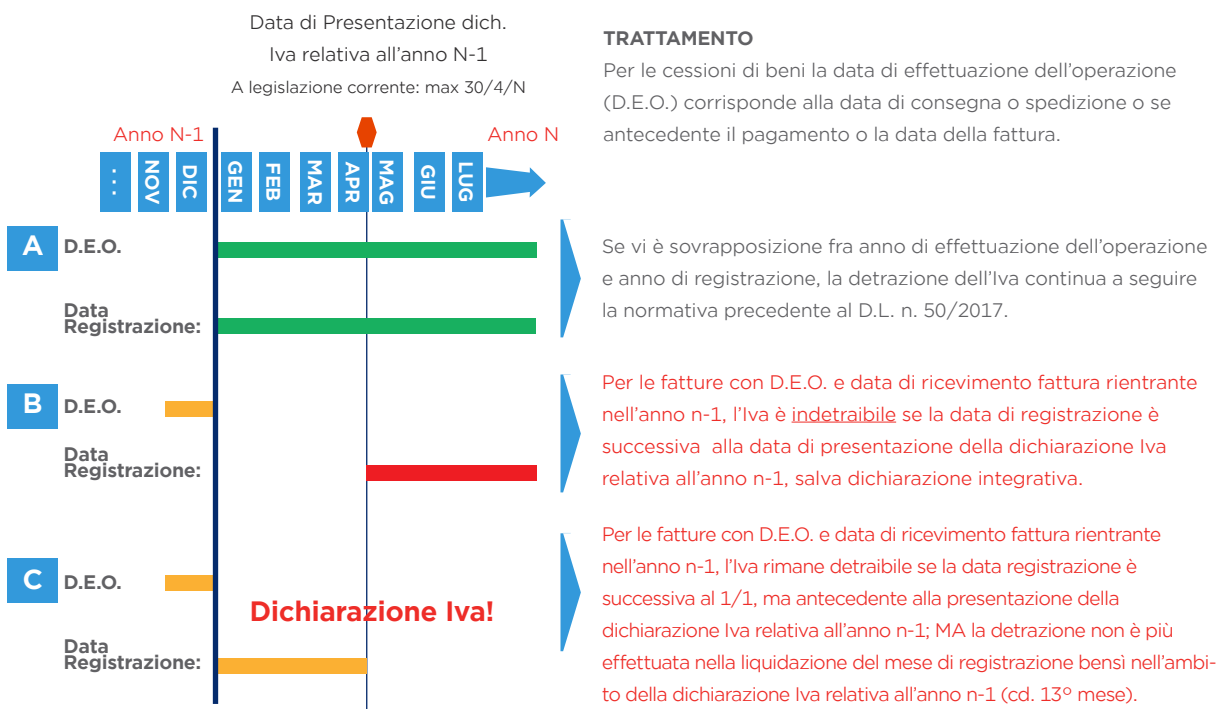
Alcuni esempi concreti (1)

- 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.

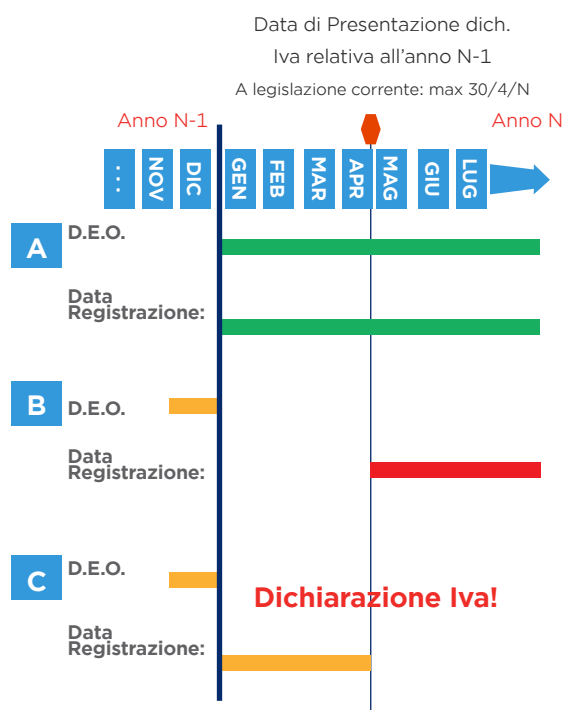
Alcuni esempi concreti (2)

- 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



Fatture di acquisto di Servizi



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 nell'ambito della dichiarazione Iva relativa all'anno n-1 (cd. 13° mese).

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).

Altri chiarimenti della Circolare Ministeriale n.1/2017

- **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 bollette doganali ricevute.

Criticità operative

- 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.

Indicazioni operative preliminari (2)

- **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.**

Disclaimer

Sebbene sia stato fatto ogni sforzo per assicurare che le indicazioni contenute nel presente documento siano corrette, GS1 Italy ed ogni altra parte coinvolta nella creazione del presente documento chiariscono che il documento viene distribuito senza garanzia implicita od esplicita relativamente all'accuratezza e adeguatezza e pertanto declinano ogni responsabilità diretta o indiretta per danni o perdite derivanti dall'utilizzo del documento. Il documento è stato elaborato con esplicito riferimento alle normative, ai regolamenti e alle prassi esistenti alla data di riferimento della presente versione.

Il documento può essere modificato di volta in volta, in dipendenza di modifiche delle norme e dei requisiti legali.

27 febbraio 2018

GS1 Italy

Via P. Paleocapa, 7
20121, Milano

T +39 02.777.21.21

E info@gs1it.org

gs1it.org

