

## Circolare Informativa <<Fiscaltà>>

19 gennaio 2018

### *OGGETTO: Nuovi termini di detrazione Iva – Chiarimenti Agenzia delle Entrate*

Gentile Cliente,

nella serata del 17 gennaio l'Agenzia delle entrate ha emanato la **Circolare n.1/2018** con la quale va a rispondere agli svariati **dubbi operativi** derivanti **dall'anticipo del termine per l'esercizio del diritto di detrazione**, introdotto dal **DL 50/2017**.

Lo fa, certo, **tardivamente**, essendo passata la scadenza del 16 gennaio 2018 per il versamento del saldo relativo all'ultima liquidazione mensile, ma almeno **risolve le preoccupazioni degli operatori** che in questi giorni si stavano già preoccupando di attivare dei nuovi registri sezionali Iva al fine di registrare le fatture di acquisto datate 2017 ma ricevute tardivamente e quindi non più in tempo utile per includerle nell'ultima liquidazione mensile relativa all'anno scorso.

Vediamo nel dettaglio quanto chiarito dalla suddetta circolare.

#### *Richiamo delle nuove disposizioni*

Come noto, a seguito del richiamato DL 50/2017, l'[articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972](#) prevede oggi che il **diritto alla detrazione Iva** "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".

Sempre con il D.L. 50/2017, poi, è stato anche riformulato l'[articolo 25, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), il quale oggi prevede che la fattura di acquisto debba essere annotata "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".

#### *Coordinamento (e critica di incostituzionalità) con le norme UE*

Con la circolare in oggetto, l'Agenzia delle entrate ha quindi ritenuto che "il **coordinamento tra le due norme non possa che essere ispirata ai principi dettati per il diritto alla detrazione dal legislatore della Corte di Giustizia UE**".

Ovvero, in sintesi, il "dies a quo da cui decorre il **termine per l'esercizio della detrazione** deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la **duplice condizione:**



**i) (sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e**

**ii) (formale) del possesso di una valida fattura** redatta conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 21 del Decreto IVA.

**È da tale momento che il soggetto passivo cessionario/committente può operare**, previa registrazione della fattura secondo le modalità previste dall'art. 25, primo comma, del DPR n. 633 del 1972, **la detrazione dell'imposta** assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni".

### **Il requisito essenziale della "disponibilità" della fattura**

In considerazione di quanto chiarito, pertanto, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato nell'anno in cui il contribuente **riceve la fattura**, annotandola in contabilità e facendo confluire l'Iva nella liquidazione del mese/trimestre di competenza.

Facciamo un esempio.

Il 19 gennaio 2018 un contribuente ha **ricevuto una fattura** relativa ad una **consegna merci** effettuata nel mese di **dicembre 2017**. Cosa dovrà fare? Innanzitutto è necessario precisare che il **contribuente potrà annotare la fattura in contabilità entro il termine del 30 aprile 2019**, ovvero entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2018.

Tuttavia:

1. se il contribuente decidesse di **registrare la fattura** il giorno del ricevimento (**19.01.2018**), l'Iva confluirà nella **liquidazione Iva di gennaio 2018** (o del I trimestre 2018). È tuttavia necessario ricordare che la detrazione deve essere esercitata **alle condizioni esistenti nel periodo di imposta in cui l'imposta è divenuta esigibile**. Così, ad esempio, se il contribuente ha acquistato un bene nel 2017 (anno in cui aveva un *pro rata* di detraibilità del 75%), pur operando la detrazione nel 2018 dovrà applicare in sede di detrazione il *pro rata* vigente nel 2017;
2. se, invece, il contribuente decidesse di registrare la fattura nei **primi quattro mesi del 2019** (ad esempio, nel febbraio 2019) dovrà effettuare la registrazione 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.

E se invece il contribuente avesse **ricevuto** la fattura in oggetto già nel mese di **dicembre 2017**, ma avesse **dimenticato di registrarla**?

In questo caso:

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



### **Dimostrazione del ricevimento della fattura**

In considerazione dei chiarimenti forniti, e qui brevemente richiamati, la domanda immediatamente successiva che il contribuente potrebbe porsi è la seguente: **come faccio a dimostrare la data di ricevimento della fattura?**

Anche su questo punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, chiarendo che:

- la **data di ricezione** può essere attestata dal **messaggio di posta elettronica certificata** o da **altri sistemi** che dimostrino la ricezione del documento (busta o ricevuta della raccomandata); se manca la richiamata documentazione, la ricezione stessa deve emergere da una **corretta tenuta della contabilità**.

Sul punto la circolare rinvia all'obbligo, sancito dall'[articolo 25, comma 1](#), di **numerazione progressiva** delle 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.

Stante tutto quanto appena premesso, è tuttavia opportuno ricordare che resta fermo l'obbligo, in capo al cessionario/committente di procedere alla **regolarizzazione** della **fattura di acquisto** non emessa nei termini di legge o "irregolare", per evitare sanzioni, ovvero, **in caso di mancato ricevimento della fattura entro quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione** deve essere presentata, entro il trentesimo giorno successivo.

### **Clausola di salvaguardia**

La circolare prevede infine una **clausola di salvaguardia**, in considerazione della circostanza che i chiarimenti sono stati forniti dopo la data della prima liquidazione periodica Iva.

Vengono pertanto fatti salvi (e **non saranno sanzionabili**) i comportamenti adottati dai contribuenti in sede di tale liquidazione periodica, difformi rispetto alle indicazioni fornite con il documento di prassi: quindi, se il contribuente, avendo **ricevuto la fattura a gennaio 2018**, avesse operato la **detrazione dell'Iva** già dal  **mese di dicembre 2017**, **non potrà essere sanzionato**.

### **Note di credito**

Con la circolare sono stati forniti chiarimenti significativi anche sul tema delle **note di credito Iva**. Infatti, si ricorda che 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'articolo 26, comma 2, si verificano in dipendenza di un sopravvenuto accordo tra le parti.

Ora, in forza del **combinato disposto degli artt. 19 e 26** del Decreto Iva, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa **al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA** relativa all'anno in cui **si è verificato il presupposto** per operare la variazione stessa. Entro la stessa data può essere **detratta** la maggiore imposta a suo tempo versata.



### **Split Payment**

Analogamente alla precedente disciplina, l'art. 3, comma 1 del **novellato DM 23/01/2015** (che norma il versamento dell'imposta nell'ambito della cd. "**scissione dei pagamenti**"), stabilisce che "*L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi di cui all'articolo 1 diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi*", tuttavia al comma 2, si dispone che: "*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***".

Tale opzione può essere effettuata in relazione a ciascuna fattura d'acquisto, valendo il comportamento concludente del contribuente.

E' pacifico che, se **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.

Facendo coincidere, come si presume avvenga nella maggior parte dei casi, il momento dell'esigibilità con il **momento del pagamento**, 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.

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 (**pagamento**), nonostante il contribuente abbia ricevuto la fattura in un periodo di imposta precedente.

#### Esempio:

- fattura per servizi **emessa**, in regime di scissione dei pagamenti, nel **dicembre 2017**, **registrata** dal soggetto passivo committente nel mese di **febbraio 2018**.

1. 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).

2. 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.

Per CDA Studio Legale Tributario  
Vladimiro Boldi Cotti