

Dott. Alberto Traballi

**Dottore Commercialista e revisore
LL.M. in International
Tax Law Univ. Vienna
Member ACA -
Accountants in England and Wales
Iscritto all'European Register
of Tax advisers
Trust Management – STEP**

Via Passerini, 13
20900 Monza (MB)
Tel. e Fax 039 2300844

info@traballitaxadvisor.com
www.traballitaxadvisor.com

P. IVA 02575470964
Cod. Fisc: TRBLRT64H16F704W

Ai Gentili Clienti Loro Sedi

Oggetto: nuova disciplina della detrazione IVA sugli acquisti e le importazioni di beni e servizi

Illustriamo di seguito, con esempi pratici, le rilevanti novità in tema di detrazione IVA, introdotte dall'art. 2, comma 2, del D.L. n. 50/2017, anche in considerazione dei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate.

1. Nuovi termini per esercitare la detrazione IVA

Il D.L. n. 50/2017 in commento ha modificato il termine della detrazione Iva per le fatture e le bollette doganali emesse a partire dal 1 gennaio 2017. In particolare, il decreto ha modificato l'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, riducendo il termine per poter detrarre l'IVA, al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto (anziché con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto, come era in precedenza). Tale norma deve essere coordinata con le modifiche intervenute all'articolo 25, comma 1, del D.P.R.

n. 633/1972, secondo il quale la fattura deve essere annotata nel registro IVA acquisti anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

La lettura delle due novità normative ha creato non pochi dubbi sul trattamento delle fatture relative al 2017, ma ricevute nel 2018.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1 del 17 gennaio 2018 ha chiarito i nuovi termini della detrazione precisando che l'imposta diventa esigibile (e quindi detraibile) a partire dal momento in cui si verificano congiuntamente il requisito sostanziale (il momento di effettuazione dell'operazione, in base alle regole di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972) ed il requisito formale (possesso di una valida fattura d'acquisto).

2. Esempi pratici

Alla luce dei suddetti chiarimenti, si potranno verificare i seguenti casi:

- se una fattura del 2017 (emessa nel 2017 ed esigibile nel 2017) è stata ricevuta entro il 31 dicembre 2017, ma non è confluita nella liquidazione IVA di dicembre, l'Iva potrà essere detratta al massimo entro il 30 aprile 2018, con l'annotazione della stessa in un'apposita sezione del registro Iva acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2017 e concorrerà così al saldo della dichiarazione IVA relativa al 2017 (al fine di porre in essere tale registrazione contabile si suggerisce di verificare le apposte causali con la software house di riferimento);

- se la medesima fattura emessa nel 2017 viene ricevuta nel corso del 2018 (ad esempio nel mese di gennaio 2018), la stessa potrà concorrere alla liquidazione del mese di ricezione (gennaio) o nei successivi mesi, ma in ogni caso l'Iva potrà essere detratta al massimo entro il 30 aprile 2019. Ciò significa che se la fattura viene annotata in un qualsiasi mese del 2018, l'Iva concorrerà alla liquidazione periodica di tale mese;
- se, invece, essa viene registrata nel 2019, ma in ogni caso entro aprile 2019, essa dovrà essere annotata in un'apposita sezione del registro acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018 e concorrerà al saldo IVA risultante dalla dichiarazione relativa all'esercizio 2018, da presentarsi entro il 30 aprile 2019.

Le nuove regole sulla detrazione IVA si applicano alle fatture emesse dal 1° gennaio 2017 sempreché esse riguardino operazioni effettuate e la cui relativa IVA sia divenuta esigibile a decorrere dalla medesima data. Per le fatture la cui esigibilità era sorta entro il 31 dicembre 2016, anche se ricevute dopo tale data, si applicano invece le vecchie regole di detrazione dell'IVA.

In ossequio all'applicazione dello Statuto del Contribuente, considerato che i chiarimenti della Circolare sono intervenuti dopo il 16 gennaio 2018, l'Agenzia delle Entrate ha garantito l'applicazione della

cosiddetta clausola di salvaguardia, per cui sono fatti salvi e non saranno sanzionati i comportamenti tenuti fino al 16 gennaio 2018 (termine per la liquidazione IVA di dicembre 2017). Non sarà applicata alcuna sanzione, quindi, se, ad esempio, una fattura datata ed esigibile 2017 fosse stata ricevuta entro il 16 gennaio 2018 e fosse confluita nella liquidazione di dicembre 2017 (invece che essere registrata nel 2018).

3. Prova della ricezione della fattura

Per quanto concerne la verifica del momento in cui la fattura d'acquisto è stata ricevuta dal cessionario o dal committente, come precisato dall' Agenzia delle Entrate, la ricezione stessa (ove non risultante da posta elettronica certificata o da altri sistemi che attestino la ricezione del documento medesimo, come il Sistema di Interscambio in caso di fatturazione elettronica), deve emergere da una corretta tenuta della contabilità (va fatto riferimento alle indicazioni contenute nell'articolo 25, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972, in cui è 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.

Il problema dello sfasamento temporale tra trasmissione e ricezione della fattura sarà in ogni caso risolto dal primo gennaio 2019 con l'introduzione della fatturazione elettronica negli scambi tra tutti i soggetti residenti ovvero identificati in Italia.

4. Note di credito

In base alla nuova formulazione dell'articolo 19, comma 1, del D.P.R. n. 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.

Al riguardo, si ricorda che, secondo l'art. 26, commi 2 e 3 del D.P.R. n. 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 (i.e. nota di credito).

La predetta 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 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).

5. Nuove regole di detraibilità IVA per le pubbliche amministrazioni e

le altre società interessate dallo split payment

La citata Circolare ha chiarito, inoltre, le modalità di attuazione dei nuovi termini della detrazione IVA, anche in relazione ai cessionari o committenti soggetti alla disciplina dello split payment. L'articolo 3, comma 1, del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2015, modificato dal D.L. 50/2017, dispone, infatti, che in caso di split payment, l'imposta divenga esigibile al momento del pagamento della fattura (regime naturale).

Inoltre, ai sensi del comma 2 del citato Decreto, le pubbliche amministrazioni e le società che applicano lo split payment possono anticipare (in via opzionale) l'esigibilità dell'imposta al momento della ricezione della fattura, ovvero, al momento della registrazione della medesima. In tal caso, il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti potrà essere esercitato dal cessionario o committente (soggetto allo split payment) nel momento in cui la medesima IVA diviene esigibile, oppure, al verificarsi di uno dei predetti eventi che anticipano l'esigibilità (ricezione della fattura di acquisto oppure registrazione della stessa).

Pertanto, a titolo esemplificativo, per una fattura ricevuta in regime di split payment nel 2017 e registrata nel febbraio 2018, se si opterà per l'esigibilità anticipata secondo il metodo della registrazione, la stessa potrà concorrere alla liquidazione di febbraio 2018 o al più tardi potrà essere detratta entro l'invio della dichiarazione relativa all'anno 2018 (30 aprile 2019). Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, le regole speciali in tema di split payment derogano al principio generale dell'art. 25 della legge IVA, 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. Se non sarà esercitato il diritto all'esigibilità anticipata (momento della ricezione/registrazione), 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.

6. Esercizio del diritto alla detrazione IVA mediante dichiarazione integrativa "a favore"

Da ultimo, si ricorda che nel caso in cui i termini per la detrazione non siano stati esercitati correttamente, è possibile recuperare l'Iva mediante la dichiarazione integrativa "a favore", di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del D.P.R. n. 322/1998, da presentare entro il 31 dicembre del quinto anno successivo all'invio della relativa dichiarazione.

Dott. Alberto Traballi