





Con comunicato stampa di ieri, l'AGENZIA DELLE ENTRATE ha annunciato la C.M. 01/2018 (*allegata alla presente*) contenente i primi chiarimenti (*tanto attesi*) sulla detrazione IVA delle fatture dopo le modifiche introdotte dal D.L n. 50/2017 che ha ridotto il termine per l'esercizio della detrazione Iva spettante sulle operazioni di acquisto di beni e servizi, modificando anche la disciplina della registrazione delle fatture.

Il nuovo termine entro il quale può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'Iva si applica alle fatture ed alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017, purché relative ad acquisti di beni e servizi e importazioni effettuati, e la cui relativa imposta sia divenuta esigibile, a decorrere dalla stessa data.

#### **Come applicare la disciplina**

Per esercitare l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva per le fatture ricevute nei primi mesi del 2018, ma relative ad operazioni effettuate nel 2017, l'Iva può essere detratta attraverso la registrazione nel 2018, secondo le modalità ordinarie, in una delle liquidazioni periodiche di tale anno.

In alternativa è possibile effettuare la registrazione tra il 1° gennaio 2019 e il 30 aprile 2019 in un'apposita sezione del registro Iva degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018, facendo concorrere l'imposta medesima alla formazione del saldo Iva della dichiarazione relativa al 2018, da presentare entro il 30 aprile 2019.

L'Iva risultante da fatture ricevute nel 2017, relativa ad operazioni effettuate e la cui imposta sia divenuta esigibile in tale anno, può invece essere detratta previa registrazione entro il 31 dicembre 2017, secondo le modalità ordinarie, al più tardi entro il 30 aprile 2018 previa registrazione (tra il 1° gennaio 2018 e il 30 aprile 2018) in un'apposita sezione del registro Iva degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2017, facendo concorrere l'imposta medesima alla formazione del saldo Iva della dichiarazione 2017.

In ossequio ai principi dello Statuto del contribuente, ed in considerazione del fatto che i chiarimenti sopra riportati sono stati forniti in una data successiva al 16 gennaio 2018 (*termine fissato per la liquidazione periodica dell'IVA relativa al mese di dicembre 2017*), non saranno sanzionati i comportamenti difformi adottati dai contribuenti in sede di tale liquidazione periodica.

#### **Diritto alla detrazione ed esigibilità anticipata nell'ambito dello Split payment**

Con il documento di prassi, l'Agenzia fornisce chiarimenti anche per le pubbliche amministrazioni e gli enti soggetti al meccanismo della scissione dei pagamenti (*c.d. split payment*) che decidono di optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata (*spostando l'esigibilità dal momento del pagamento al momento della ricezione o al momento della registrazione della fattura*).

In base al D.L. n. 50/2017, questa scelta può essere effettuata in relazione a ciascuna fattura. Una volta esercitata la scelta, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato dalla Pa che sia in possesso della fattura di acquisto, nel momento in cui l'imposta diventa esigibile (*perciò al momento della ricezione o della registrazione della fattura*).

#### **Detrazione dell'imposta e dichiarazione integrativa a favore**

La circolare ricorda che in linea generale con la dichiarazione integrativa a favore 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.

Ricorrendo alla dichiarazione integrativa, il soggetto passivo cessionario/committente può recuperare l'imposta per la quale non ha esercitato il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute nei termini.

Il termine massimo per ricorrere all'integrativa a favore è il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

In ogni caso il soggetto passivo cessionario/committente deve regolarizzare la fattura di acquisto irregolare ed è soggetto alle sanzioni per la violazione degli obblighi di registrazione.



In base ai chiarimenti forniti, la data di ricezione della fattura determina la detrazione IVA.

Grande importanza riveste dunque la **verifica del momento di ricezione** della fattura d'acquisto, quindi il **diritto alla detrazione** potrà essere esercitato:

- nell'anno in cui il soggetto passivo, venuto in possesso del documento, lo annota in contabilità facendolo confluire nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo di competenza, o, al più tardi,
- entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il documento è stato ricevuto.

Quindi una fattura di acquisto ricevuta nell'anno 2018 e relativa ad un acquisto di beni consegnati nel 2017, potrà essere registrata nel 2018, confluendo nella liquidazione periodica del mese o trimestre in cui è avvenuta la registrazione o essere **annotata in contabilità**, al più tardi, entro il 30 aprile 2019.

In questo secondo caso l'annotazione dovrà essere effettuata in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo alle fatture ricevute nel 2018, in modo da evidenziare che l'imposta, non computata nelle liquidazioni periodiche IVA del 2019, concorre alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale IVA relativa al 2018.

Qualora il documento non sia stato ricevuto tramite posta elettronica certificata o mediante altri sistemi che possano attestarne la ricezione, questa potrà emergere dalla corretta tenuta della contabilità da parte del cessionario o committente, che deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali ricevute.

*Sembra comunque ammessa la possibilità di adottare soluzioni gestionali e informatiche diverse dall'annotazione in un registro sezionale, a condizione che le stesse garantiscano i requisiti richiesti per la corretta tenuta della contabilità e il controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.*

Sono stati inoltre forniti chiarimenti significativi anche su ulteriori aspetti quali:

- In tema di **note di credito**, in forza del combinato disposto degli artt. 19 e 26 del D.P.R. 633/72, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa al più tardi entro il termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione. Entro la stessa data può essere detratta la maggiore imposta a suo tempo versata;
- Per i soggetti che adottano il regime **IVA per cassa**, viene confermato il principio secondo cui il diritto alla detrazione deve essere ancorato al momento di esigibilità, che coincide con il pagamento del corrispettivo. Nel caso di una fattura riferita alla cessione di beni consegnati nel 2017 nei confronti di un soggetto che ha adottato il "cash accounting", che sia stata pagata e registrata nel mese di aprile 2018, l'IVA evidenziata in fattura sarà detraibile nella liquidazione di aprile 2018, in quanto in tale mese risultano verificati i necessari presupposti per l'esercizio della detrazione.

Lo Studio rimane a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento si dovesse rendere necessario.

**Studio Mantovani & Associati s.s.**

Dr. Sergio Mantovani