PERCUDANI & PARTNERS
SOCIETA' DI SERVIZI AMMINISTRATIVI E TRIBUTARI

Monza, 08.01.2018

Circolare 01/2018
a cura dello Studio Associato Percudani

A tutti i clienti
con contabilità esterna

Oggetto: detrazione IVA per fatture acquisti.

Come anticipato con la ns. circolare 9/2017, il DL 50/2017 ha modificato quanto previsto dal DPR 633/72 (cd. "Legge IVA"). La nuova normativa sulla detrazione dell'Iva sugli acquisti, in estrema sintesi, **riduce i termini** entro cui i titolari di partita Iva e quindi imprese e professionisti, potranno **detrarre l'Iva a credito sulle fatture di acquisto** (articolo 2 del Decreto Legge 50/2017).

Si attendeva con trepidazione la modifica della nuova norma restrittiva attraverso un emendamento "natalizio" (nonché "pre-elettorale") alla Legge di Bilancio, quasi come si trattasse di un dono che dovesse arrivare da Babbo Natale cui le "letterine" erano state peraltro inviate numerose. Il dono, ahinoi, purtroppo non è arrivato, forse a significare che le imprese e i professionisti nel 2017 sono stati un po' "cattivelli".

Si può solo sperare nell'arrivo di chiarimenti dell'Agenzia che tolgano i dubbi e semplifichino la vita degli operatori, chiarimenti di cui si è in attesa. Vediamo ora di illustrare meglio la portata della novità.

**Premesso che nulla è cambiato** in relazione:

- al momento in cui il diritto alla detrazione dell'Iva **nasce**, il quale continua a coincidere con il momento in cui l'imposta diventa **esigibile (art. 19)**;
- alle **condizioni** di **detraibilità**. Resta fermo, infatti, che il diritto alla detrazione deve essere esercitato alle condizioni esistenti al momento in cui si è generato;

**I cambiamenti invece apportati** sono i seguenti:

- è stato **ridotto il termine per il diritto alla detrazione** Iva (in quanto, ai sensi del riformato articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, "*il **diritto alla detrazione** dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati … è esercitato al più tardi **con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto…***";
- è stato contestualmente **ridotto** il ***termine per la registrazione delle fatture di acquisto*** e delle bollette doganali, in quanto il nuovo articolo 25, comma 1, D.P.R. 633/1972 prevede che "*il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali … 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***".

Pertanto, premesso che, ai sensi dell'articolo 19 D.P.R. 633/1972, il **diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile**, se a fronte di una cessione di beni avvenuta nel mese di dicembre dell'anno 2017 (quindi con IVA esigibile nel mese di dicembre 2017), con contestuale consegna del documento di trasporto, la fattura è emessa nei primi 15 giorni del gennaio 2018 e consegnata alla stessa data

(considerandosi quindi questa come "data di emissione" e non quella eventualmente apposta del 31.12.2017), il cliente:

- dovrà registrare la fattura entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativo all'anno di ricevimento della fattura (2018), ai sensi dell'articolo 25 D.P.R. 633/1972 (e, quindi, entro il 04.2019), con riferimento all'anno 2018;
- potrà detrarre l'Iva, come termine ultimo, con la dichiarazione Iva relativa all'esercizio in cui il diritto alla detrazione è sorto (2017), e, quindi, la detrazione dovrà avvenire con la dichiarazione Iva da presentarsi entro il 30.04.2018. Nel caso prospettato l'unica strada percorribile è evidentemente quella della c.d. "retro-annotazione": il contribuente registrerà la fattura nel 2018 (prima del 30.04.2018), imputando però l'Iva, ai fini della detrazione, all'anno 2017.

È di tutta evidenza il disallineamento tra il termine per la registrazione della fattura e quello dell'esercizio della detrazione.
La fattura potrebbe infatti essere registrata il 30.04.2019 nei registri Iva acquisti relativi al 2018, ma l'Iva sarebbe indetraibile in quanto la detrazione poteva essere esercitata soltanto con la dichiarazione Iva relativa all'anno 2017.
E' utile precisare che questa novità, come stabilito in sede di conversione in legge del decreto, trova applicazione con riferimento alle fatture emesse a partire dal 01.01.2017, indi per cui le fatture di acquisto emesse nel 2016 seguiranno le precedenti disposizioni in materia di detrazione Iva, e l'Iva esposta potrà essere detratta, al massimo, con la dichiarazione Iva annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto.
A tal fine è invece irrilevante la data in cui l'Iva è diventata esigibile: pertanto, se nel mese di dicembre 2016 la merce è stata consegnata accompagnata dal documento di trasporto e la fattura è stata emessa entro il 15 gennaio 2017 (quindi con data di emissione 2017), la disciplina applicabile sarà quella della nuova norma e tale fattura potrà essere detratta solo nell'anno 2017.
Specularmente, le fatture emesse nel 2016 con Iva ad esigibilità differita continueranno ad essere soggette alla vecchia disciplina, anche se l'Iva è diventata esigibile soltanto nel 2017.

Vi è da sperare che i software contabili consentano, così come avviene contabilmente per le "fatture da ricevere", una imputazione dell'IVA ad una annualità precedente quella in cui la fattura viene registrata. In assenza di ciò, pur in presenza di una fattura datata 31.12.2017 ma "emessa" (cioè consegnata o spedita) in data successiva, ci si troverebbe di fronte all'impossibilità di annotare una fattura nel 2018, detraendone però l'IVA relativa nel 2017.
Un'altra considerazione che si può fare è che le nuove regole sulla tempistica delle detrazioni IVA determineranno delle differenze tra quanto riportato nella liquidazione di dicembre (per i contribuenti mensili) rispetto alla dichiarazione IVA. Ciò poiché le fatture ricevute nel 2018 - la cui esigibilità è sorta nel 2017 - si registreranno nei registri IVA 2018, con detrazione dell'IVA però nell'anno 2017. Questo non comporterà modifiche alle liquidazioni del 2017.
Gli importi registrati nel 2018 potrebbero:

- essere riepilogati separatamente da quelli rilevanti per le liquidazioni 2018 (forse in un registro IVA sezionale creato *ad hoc* se l'Agenzia lo consentirà a titolo di Prassi);
- trovare collocazione in dichiarazione Iva nei quadri VF e VL unitamente a quanto registrato nel 2017.

E' opportuno ribadire nuovamente il contenuto dell'articolo 21 D.P.R. 633/1972, in forza del quale "*la fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente*".
Pertanto una fattura datata dicembre 2016, ma consegnata al cliente soltanto nel 2017, non potrà

considerarsi soggetta alle previgenti disposizioni, dovendosi ritenere quale anno di emissione il 2017.

Cercando di schematizzare in estrema sintesi le novità si avrà quindi che:

| | |
|---|---|
| le fatture "emesse" nel 2015 | potranno essere portate in detrazione IVA entro il 30 aprile del 2018 (dichiarazione IVA periodo d'imposta 2017); |
| le fatture "emesse" nel 2016 | potranno essere portate in detrazione IVA entro il 30 aprile 2019 (dichiarazione IVA periodo d'imposta 2018); |
| le fatture "emesse" nel 2017 | potranno essere portate in detrazione entro il 30 aprile 2018, facendole concorrere insieme al credito del 2017. |
| le fatture "emesse" nel 2018 ma con IVA esigibile nel 2017 | dovranno essere registrate nel 2018 ma portate in detrazione entro il 30 aprile 2018, facendole concorrere insieme al credito del 2017. |

E' importante sottolineare che l'IVA sulle eventuali fatture emesse nel 2017, non portate in detrazione con la dichiarazione IVA del 2017, non sarà più detraibile, salvo tentare la strada della dichiarazione IVA integrativa, integrazione però sulla cui legittimità si esprimono dubbi visto che, in buona sostanza, permetterebbe l'aggiramento della nuova norma di legge (si auspica sul punto un chiarimento).

Per quanto riguarda alcune altre situazioni che potranno verificarsi in seguito alle novità apportate dal D.L. 50/2017 si illustrano le seguenti:

1. Note di variazione IVA in diminuzione:

Il nuovo termine di detrazione incide anche sulla disciplina delle note di variazione. La nota di variazione prima poteva infatti essere emessa non oltre il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui si era verificato il presupposto per la variazione (in diminuzione).
Dal 1° gennaio 2017 il termine ultimo per l'emissione sarà quello di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione

2. Detrazione IVA addebitata in via di rivalsa in seguito ad accertamento/rettifica:

Nel caso di IVA addebitata in via di rivalsa al cliente a seguito di accertamento/rettifica divenuto definitivo, il fornitore ha diritto di rivalersi dell'imposta nei confronti del proprio cliente, a condizione che provveda al pagamento dell'Iva accertata, delle sanzioni e dei relativi interessi.
Il cliente, destinatario della rivalsa, ha diritto di portare in detrazione l'Iva addebitata entro il termine di presentazione della dichiarazione del secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta addebitata.
Dal lato del fornitore, ai fini della rivalsa è necessario l'emissione di una fattura/nota di variazione in aumento.
Dal lato del cliente, invece, il diritto di detrazione, che scatta solo dopo che ha corrisposto l'Iva al fornitore, deve esercitarsi mediante annotazione del documento recante addebito in via di rivalsa dell'Iva accertata nel registro ex articolo 25. Il fatto che il diritto alla detrazione venga subordinato all'effettivo pagamento dell'Iva al fornitore è da considerarsi una limitazione non compatibile con la disciplina Ue, secondo la quale basterebbe essere in possesso di una fattura per poter detrarre l'Iva, non rilevando affatto il pagamento dell'imposta al proprio creditore in rivalsa.

3. Autofatture per fatture 2017 non ricevute

In caso di fatture non ricevute entro 4 mesi dell'operazione, presentando la fattura stessa, entro i successivi 30 giorni, all'agenzia delle Entrate e versando la relativa imposta e ciò sia che si tratti di un acquisto interno sia che si tratti di un acquisto intracomunitario (anche se con tempistiche diverse, come vedremo).
In caso di operazione nazionale da regolarizzare realizzata a dicembre 2017, per cui la fattura non è ricevuta, tale tempistica di regolarizzazione fa superare il termine del 30 aprile 2018 per poter operare correttamente la

detrazione. Resta da capire se si può detrarre l'Iva nell'anno di regolarizzazione e di pagamento all'Erario o se si deve ricorrere alla dichiarazione integrativa a favore (articolo 8, comma 6-bis, del Dpr 322/1998) per il 2017.
Si ritiene più corretta la prima tesi perché in questo modo si fa coincidere il diritto a detrazione con il versamento dell'imposta da parte del cessionario o committente.
La modalità di regolarizzazione delle fatture relative agli acquisti intracomunitari risulta invece più in linea con le nuove norme sulla detrazione dell'Iva. L'articolo 46, comma 5, del Dl 331/1993, prevede infatti che, nel caso in cui la fattura relativa all'acquisto intracomunitario non sia ricevuta, l'operazione deve essere regolarizzata entro il secondo mese successivo all'effettuazione dell'operazione, con emissione di un'autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione e, parimenti, va assolta l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile.
In questo caso, per le operazioni effettuate a dicembre 2017, tale tempistica di regolarizzazione permette di computare la relativa imposta entro il termine della dichiarazione Iva annuale del 30 aprile 2018
Come già detto per la regolarizzazione nazionale, anche in questa ipotesi deve essere possibile considerare il momento di regolarizzazione coincidente con il momento in cui sorge il diritto a detrazione, a prescindere dall'esigibilità dell'imposta originaria che per il cessionario coincide con il momento di partenza dei beni.

## 4. Acquisti UE di fine dicembre

La procedura di registrazione delle fatture Ue, potrebbe creare nel 2018 qualche problema introducendo nei fatti una sorta di "Decalage" per l'IVA sugli acquisti, come nella prima fase dell'introduzione della normativa intracomunitaria nel 1993. Vediamo perché.
L'esigibilità dell'imposta nelle operazioni intracomunitarie di beni, cessioni o acquisti, si verifica infatti (articolo 39 del Dl 331/93) all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione dallo Stato membro di provenienza al cessionario o a terzi.
La fattura della cessione intracomunitaria, integrata dall'acquirente (articolo 222 della direttiva 2006/112) e interna (articolo 46, comma 2, del Dl 331/93), deve essere emessa entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.
L'acquirente nazionale deve annotare gli acquisti intracomunitari di beni entro il 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura e con riferimento al mese precedente.
In base a queste norme, in caso di cessioni intracomunitarie con spedizione o consegna dei beni da un altro Stato nel mese di dicembre 2017, l'acquirente nazionale si potrebbe trovare nella seguente situazione:
a) riceve il 20 gennaio 2018 la fattura relativa a dicembre 2017;
b) annota, dopo aver integrato la fattura estera, l'acquisto a debito nel registro delle fatture emesse a febbraio del 2018 con riferimento al mese di gennaio;
c) annota la fattura nel registro degli acquisti, ma potendo (secondo l'attuale normativa) esercitare il diritto a detrazione solo nella dichiarazione annuale Iva (essendo stata la fattura ricevuta nel gennaio 2018), non potrà detrarre subito l'imposta, ma il credito corrispondente potrà partecipare con la prima liquidazione successiva alla presentazione della dichiarazione annuale;
d) se il contribuente presenta la dichiarazione ad aprile 2018, il credito parteciperà con la liquidazione del 16 maggio 2018.
Come si può comprendere, l'applicazione di una detrazione nella dichiarazione relativa all'anno di esigibilità dell'imposta determina per il contribuente un disallineamento tra debito e credito all'interno della singola operazione, con buona pace del principio della "neutralità dell'imposta" che dovrebbe invece essere garantito per regola unionale.

Concludendo, il quadro appare senz'altro piuttosto complicato. Per semplificare le conseguenze delle novità normative, non resta che sperare che con la sua circolare l'Agenzia consenta, a titolo di prassi, di trattare le fatture ricevute a fine anno con modalità tali da semplificarne la registrazione e la detrazione.

Restando a Vs. disposizione per ogni chiarimento si rendesse necessario in merito alla presente,

cogliamo l'occasione per porgerVi i ns migliori saluti.

Percudani & Partners

20900 MONZA – Via Italia, 46 – Tel. 039/2351611 – Fax 039/2351616
20092 CINISELLO BALSAMO - Via XXV Aprile, 13 - Tel. 02/66049240 - Fax 02/66011465
24100 BERGAMO - Via Broseta, 101 - Tel. 035/318255 - Fax 035/322218
e-mail: info@percudani.it
www.percudani.it