

## LE ISTRUZIONI PER LA NUOVA DETRAZIONE DELL'IVA

Con la Circolare n. 1/E/2018 l'Agenzia delle Entrate scioglie i numerosi dubbi sorti in tema di detrazione IVA a seguito delle novità introdotte dal D.L. 50/2017 e fornisce dettagliate istruzioni operative.

Il D.L. 50/2017, ricordiamo, ha modificato le norme in tema di detrazione dell'imposta (art.19 del DPR 633/1972) e registrazione delle fatture d'acquisto (art. 25 del DPR 633/1972) sancendo che, in relazione alle fatture emesse a decorrere dal 1° gennaio 2017 :

- il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile (cioè, il momento di effettuazione dell'operazione, ovvero il momento in cui il soggetto attivo ha emesso la fattura) ed è esercitato, al più tardi, **con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione** è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo (es. stesso pro-rata di detraibilità iva);
- la fattura di acquisto va annotata 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.

Le due disposizioni sono, evidentemente, tra loro non coordinate; infatti, in relazione a una fattura di acquisto datata 31 dicembre 2017 e ricevuta in data 4 gennaio 2018, l'articolo 19, D.P.R. 633/1972 sembrerebbe imporre la detrazione entro il 30 aprile 2018 mentre l'articolo 25, D.P.R. 633/1972 entro il 30 aprile 2019.

L'Agenzia delle entrate ha fornito la chiave interpretativa con cui applicare i suddetti principi, stabilendo che l'esercizio del diritto alla detrazione dell'iva è esercitato nel periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i 2 seguenti requisiti:

- 1) l'effettuazione della cessione dei beni o della prestazione dei servizi, presupposto sostanziale;
- 2) il possesso della fattura, presupposto formale.

In sostanza, 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.

Nella tabella che segue sono rappresentate le varie casistiche che si possono presentare in relazione a un contribuente mensile.

	Effettuazione dell'operazione	Ricevimento della fattura	Annotazione della fattura	Detrazione dell'Iva
Fattura ricevuta nel 2017	20 dicembre 2017	Dicembre 2017	Dicembre 2017	Dicembre 2017
	20 dicembre 2017	Dicembre 2017	Dal 1° gennaio al 30 aprile 2018 (*)	Nella dichiarazione Iva del 2017
Fattura ricevuta nel 2018	20 dicembre 2017	Gennaio 2018	Gennaio 2018	Gennaio 2018
	20 dicembre 2017	Gennaio 2018	In un qualsiasi mese del 2018	Nella liquidazione del mese in cui ha effettuato la registrazione
	20 dicembre 2017	Gennaio 2018	Dal 1° gennaio al 30 aprile 2019 (*)	Nella dichiarazione Iva del 2018
<p>(*) Si noti che tali registrazioni andranno effettuate in modo separato rispetto alle altre del medesimo anno, in quanto la detrazione retroagisce alla dichiarazione dell'anno precedente. L'Agenzia delle entrate evoca, a titolo di esempio, <b>l'utilizzo di un sezionale</b>, ma lascia ampio spazio ad altre metodologie equipollenti, purché consentano un puntuale riscontro in caso di controllo dell'Agenzia delle entrate.</p>				

Le esemplificazioni proposte dalla circolare sono tutte riferite al contribuente con liquidazioni mensili ma le stesse possono tranquillamente essere utilizzate anche dai contribuenti con liquidazioni trimestrali, avendo cura di rispettare i medesimi principi.

Quindi, la fattura di acquisto di dicembre 2017, ricevuta entro la fine del 2017, potrà essere registrata:

- nel 2017, con detrazione dell'Iva nello stesso periodo;
- nel 2018, su apposito sezionale, entro il termine del 30 aprile 2018 e con detrazione dell'Iva nella dichiarazione annuale del 2017.

Viceversa, la fattura di acquisto di dicembre 2017, ricevuta nel 2018, potrà essere registrata:

- in un qualsiasi mese/trimestre del 2018, con detrazione dell'Iva nello stesso periodo;
- in un apposito sezionale, nel periodo dal 1° gennaio al 30 aprile 2019, con detrazione dell'Iva nella dichiarazione annuale del 2017.

## La prova del momento di ricezione della fattura

Grande importanza riveste dunque la verifica del momento di ricezione della fattura d'acquisto.

Al riguardo, l'Agenzia precisa che rilevano:

- **la data di ricezione** del messaggio di posta elettronica certificata;
- altri sistemi che attestino la ricezione del documento medesimo, quale il **timbro postale** della fattura cartacea;
- **la protocollazione progressiva** operata dal contribuente in relazione ai documenti ricevuti, così da far presumere, sino a prova contraria, che l'inserimento del protocollo sia la prova generale del momento di ricezione, tale da consentire all'Amministrazione un puntuale controllo del corretto susseguirsi delle registrazioni dei vari documenti.

## Le note di credito

L'Agenzia ha fornito chiarimenti anche in tema di note di credito.

La nota di credito emessa si equipara a una fattura di acquisto in quanto determina – di fatto – un meccanismo di detrazione dell'Iva; ne deriva che 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.

## La mancata ricezione della fattura

La circolare giustamente rammenta che permane, in ogni caso, l'obbligo in capo al soggetto passivo cessionario/committente di procedere alla regolarizzazione della fattura di acquisto non emessa nei termini di legge o "irregolare", il cui inadempimento è sanzionato ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 6, comma 8 e comma 9-*bis*, ultima parte, D.Lgs. 471/1997.

In definitiva, qualora sia stato effettuato un acquisto nel mese di dicembre e, entro 4 mesi, il soggetto non abbia ricevuto la fattura, si dovrà provvedere a emettere una autofattura denuncia, da consegnare all'Agenzia delle entrate con versamento della relativa imposta, entro i 30 giorni successivi all'inutile decorso del termine.

## Clausola di salvaguardia

La Circolare AdE 1/E/2018 prevede infine una clausola di salvaguardia, in considerazione della circostanza che i chiarimenti sono stati forniti in data successiva al 16 gennaio 2018 (data entro la quale effettuare la liquidazione periodica dell'Iva relativa al mese di dicembre 2017): sono fatti salvi e non saranno sanzionati i comportamenti difformi adottati con riferimento a tale liquidazione. In particolare, quei soggetti che avendo ricevuto la fattura a gennaio, avessero operato la detrazione dell'Iva già dal mese di dicembre 2017, non potranno essere sanzionati.