



FEBBRAIO 2018

LE SCADENZE

☐ 15/02/2018

- Anagrafe tributaria - Intermediari Finanziari - Termine per la comunicazione all'Anagrafe tributaria delle informazioni relative all'anno solare precedente

☐ 16/02/2018

- Termine di versamento dell'Iva relativa al mese di gennaio 2018 per i contribuenti mensili (Mod. F24 telematico e codice tributo 6001)
- Termine di versamento dell'Iva relativa al quarto trimestre 2017 per i contribuenti trimestrali speciali indicati nell'articolo 74, quarto comma, del D.P.R.633/1972 (Mod. F24 telematico e codice tributo 6034)

☐ 26/02/2018

- Termine di presentazione degli elenchi Intrastat mensili (termine prorogato essendo il giorno 25 domenica)

☐ 28/02/2018

- Termine di presentazione delle liquidazioni periodiche Iva relative al IV trimestre 2017

☐ 28/02/2018

- Anagrafe tributaria- Intermediari Finanziari - Termine per la comunicazione all'Anagrafe Tributaria dei nuovi rapporti, delle modifiche e delle cessioni relative al mese precedente (i.e. gennaio 2018)

Per l'elenco completo degli adempimenti e scadenze fiscali relativi al mese di Febbraio 2018 si rinvia al sito dell'Agenzia delle Entrate al seguente link:

<https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php>

IL TEMA DEL MESE:

La disciplina relativa all'esercizio del diritto di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto è stata fatta oggetto di rilevanti modifiche ad opera del Decreto Legge 24 aprile 2017, n.50, convertito con modificazioni nella Legge 21 giugno 2017 n. 96.

Di seguito analizziamo le novità che sono state introdotte da questo provvedimento, alla luce dei recenti chiarimenti che sono stati forniti dall'Amministrazione Finanziaria nella circolare 17 gennaio 2018 n. 1/E.

1.1 Il nuovo termine previsto per l'esercizio del diritto alla detrazione

L'articolo 2, comma 1, del Decreto Legge 24 aprile 2017 n. 50, convertito nella Legge 21 giugno 2017 n. 96, ha modificato il termine entro cui può essere esercitato il diritto alla detrazione Iva ai sensi dell'articolo 19, comma 1, del DPR 29 settembre 1973 n. 633. In particolare, a seguito di queste novità, il diritto alla detrazione:

Le novità per la detrazione dell'imposta

- sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ai sensi dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633/72¹;
- può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione annuale Iva relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

Per effetto di quanto sopra, il termine entro il quale il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva a credito è stato ridotto. Infatti, mentre la normativa previgente consentiva di esercitare la detrazione entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione Iva relativa al secondo anno successivo a quello in cui lo stesso era sorto, il nuovo termine riconosce la possibilità di esercitare questo diritto soltanto entro la data di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui lo stesso è sorto (in tal senso può essere utile ricordare che, dal periodo d'imposta 2017, il termine di presentazione della dichiarazione IVA è fissato alla data del 30 aprile).

Allo stato attuale, quindi, l'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato alla contemporanea sussistenza di un duplice requisito, ovvero:

- a) il presupposto sostanziale di effettuazione dell'operazione;
- b) il presupposto formale costituito dal possesso di una valida fattura d'acquisto².

1.2 Il nuovo termine di registrazione delle fatture di acquisto

A seguito delle modifiche relative al termine previsto per l'esercizio della detrazione dell'Iva, è stato altresì modificato il termine previsto per la registrazione delle fatture di acquisto. In tal senso, l'articolo 25 del DPR n. 633/1972 (così come modificato

¹ L'esigibilità dell'imposta è disciplinata dall'articolo 6, comma 5, del DPR n. 633/72, in base al quale è previsto che "l'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti e l'imposta è versata con le modalità e nei termini stabiliti nel titolo secondo". A quest'ultimo riguardo si ricorda che, ai fini IVA, le operazioni devono considerarsi effettuate:

- a) per le cessioni di beni: al momento della consegna o spedizione;
- b) per le prestazioni di servizi: al momento di incasso del corrispettivo.

Ai sensi dell'articolo 6, comma 4, del DPR n.633/1972, se anteriormente al verificarsi degli eventi sopra indicati sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

Regole specifiche sono previste per i servizi "generici" resi o ricevuti da operatori non residenti soggetti passivi Iva per i quali occorre fare riferimento al momento in cui i servizi sono ultimati o, nel caso di servizi aventi carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione del corrispettivo.

² Questa nuova impostazione è innovativa, considerato che la prassi dell'Agenzia ha sempre ritenuto necessario il solo obbligo di registrazione della fattura prima dell'effettuazione della liquidazione periodica.

dall'articolo 2, comma 2 del D.L. n. 50/2017) prevede l'obbligo di registrare le fatture di acquisto e le bollette doganali:

- anteriormente alla liquidazione periodica in cui è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta;

e in ogni caso

- entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura, con riferimento al medesimo anno.

1.3 Le nuove modalità di detrazione dell'imposta

Come già accennato in precedenza, ai fini IVA il diritto alla detrazione dell'imposta assolta dovrà essere esercitato assumendo a riferimento il periodo di imposta nel corso del quale ricorrono le due condizioni di esigibilità dell'imposta e di possesso della fattura.

In particolare, la detrazione dell'imposta potrà essere esercitata:

- nell'anno in cui il soggetto passivo, venuto in possesso del documento, lo registra nella contabilità facendolo confluire nella liquidazione periodica relativa al mese/trimestre del periodo di competenza

o al più tardi

- entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui la fattura è stata ricevuta.

Da quanto sopra, da ora in avanti sarà di particolare importanza verificare il momento di ricezione della fattura di acquisto.

Esempio:

➤ **Fattura di acquisto ricevuta nell'anno 2018 relativa ad un acquisto di beni consegnati nel 2017**

La fattura deve essere registrata:

- entro il **31 dicembre 2018** (in questo caso, la detrazione dell'IVA a credito, previa annotazione della fattura nel registro degli acquisti, andrà effettuata nella liquidazione IVA relativa al mese di annotazione);

ovvero al più tardi

- nel periodo **1 gennaio – 30 aprile 2019** (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2018) in un apposito sezionale 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 all'anno **2019**) concorre alla determinazione del saldo della dichiarazione Iva relativa all'anno **2018**³;

³ Resta ferma la possibilità per ciascun soggetto passivo di adottare soluzioni gestionali e informatiche diverse dall'annotazione nel registro Iva sezionale, a condizione che le stesse garantiscano tutti i requisiti richiesti per una corretta tenuta della contabilità, consentendo altresì, un puntuale controllo nel tempo da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

➤ **Fattura di acquisto ricevuta nell'anno 2017 e relativa ad una operazione effettuata nel medesimo anno 2017:**

La fattura dovrà essere registrata

- entro il 31 dicembre 2017;

ovvero al più tardi

- entro il 30 aprile 2018: previa registrazione (tra il **1 gennaio 2018** e il **30 aprile 2018**) in un apposito sezionale del registro Iva degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel **2017** (in questo caso l'IVA a credito confluirà nel saldo della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno **2017**).

Relativamente a quanto sopra, in via interpretativa, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

- a) la detrazione dell'Iva deve essere esercitata alle condizioni esistenti nel periodo di imposta in cui la relativa imposta è divenuta esigibile;

Esempio

Un contribuente che abbia acquistato un servizio nel **2017** (anno in cui aveva un pro rata di detraibilità del 75%), pur operando la detrazione nell'anno **2018** (anno in cui ha ricevuto la fattura), dovrà applicare in sede di detrazione il pro rata vigente nel **2017**.

- b) nel caso in cui la fattura non dovesse essere stata ricevuta attraverso posta elettronica certificata ovvero mediante altri sistemi che possano attestarne la ricezione (elettronici e non), la ricezione della stessa dovrà risultare dalla corretta tenuta della contabilità del cessionario o committente (di conseguenza, quest'ultimo dovrà numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali ricevute al fine di consentire la possibilità dell'Amministrazione Finanziaria di operare un puntuale controllo in merito al corretto susseguirsi delle registrazioni dei vari documenti). In tal senso è quindi di estrema importanza verificare la procedura interna relativa all'acquisizione e protocollazione delle fatture di acquisto con particolare riferimento a quelle ricevute in modalità cartacea;
- c) il cessionario/committente ha l'obbligo di procedere alla regolarizzazione della fattura di acquisto non emessa dal cedente nei termini di legge o irregolare⁴.

1.4 Gli altri chiarimenti

Oltre a quanto visto al precedente paragrafo, è stato altresì precisato che:

- le **note di variazione** (ex articolo 26 del DPR n. 633/72) seguono le stesse regole previste per le fatture con riferimento al diritto di detrazione dell'IVA. Pertanto anche quest'ultime potranno essere emesse al più tardi, entro il termine previsto

Le note di variazione

⁴ Obbligo il cui inadempimento è sanzionato ai sensi e per gli effetti dell'articolo 6, comma 8 e comma 9-bis, del D.Lgs. n. 471/1997

per la presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per l'emissione della variazione in diminuzione (entro la stessa data può essere detratta la maggiore imposta a suo tempo versata⁵);

Esempio:

➤ **Fattura emessa nel 2017 e relativo contratto annullato nel 2019, sulla base di pattuizioni già presenti nel contratto originario:**

In questo caso la nota di variazione potrà essere emessa entro il **30 aprile 2020**

Iva addebitata in via rivalsa

- anche a seguito delle citate novità, non sono stati modificati i termini previsti per l'esercizio del diritto alla detrazione **dell'Iva addebitata in via di rivalsa** (ex articolo 60, comma 7, DPR n. 633/72) a seguito di accertamenti divenuti definitivi. Pertanto, in questo caso, il cessionario o committente potrà esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva entro la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è stata corrisposta l'Iva addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'operazione originaria;

Split payment

- per le fatture emesse in applicazione del meccanismo dello **"split payment"**, l'eventuale esercizio dell'opzione dello spostamento dell'esigibilità dal momento del pagamento a quello di ricezione o di registrazione della fattura⁶ fa sì che il diritto alla detrazione possa essere esercitato dalla Pubblica Amministrazione in possesso della fattura d'acquisto nel momento in cui l'imposta diviene esigibile.

Esempio:

➤ **Fattura per servizi emessa in regime di *split payment* nel mese di dicembre 2017 e registrata dal soggetto passivo committente nel mese di febbraio 2018.**

Nel caso in cui la Pubblica Amministrazione dovesse optare l'anticipazione dell'esigibilità: l'Iva addebitata in fattura sarà detraibile nella liquidazione relativa al mese di febbraio 2018, ovvero, al più tardi, con la dichiarazione relativa a tale anno;

Viceversa nel caso in cui la Pubblica Amministrazione non dovesse optare per l'anticipazione dell'esigibilità: la fattura di acquisto potrà essere registrata al più tardi il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la medesima fattura è stata pagata, ovvero l'anno in cui l'imposta è divenuta esigibile.

⁵ Per l'individuazione del momento in cui si verifica il presupposto per operare la variazione in diminuzione il documento di prassi in oggetto rimanda alle risoluzioni 18 marzo 2002 n. 89/E, 21 luglio 2008 n. 307/E e 17 febbraio 2009 n. 42/E.

⁶ Ai sensi dell'articolo 3 comma 2 del D.M. 23.01.2015, per le operazioni soggette a *split payment*, il momento di esigibilità dell'imposta:

- coincide con il pagamento del corrispettivo;
- può essere anticipato, in via opzionale, da parte della P.A., enti e società cessionarie o committenti, al momento di ricezione della fattura ovvero al momento di registrazione della medesima.

- per i soggetti che applicano il **regime dell'Iva per cassa** (ex articolo 32-bis del D.L. n. 83/2012⁷): il diritto alla detrazione dell'Iva è collegato al momento di esigibilità dell'imposta (che, nel caso di specie, coincide con il momento di pagamento del corrispettivo);

Esempio:

➤ **Un contribuente che adotta il regime IVA "per cassa" ha effettuato un acquisto nel 2017 (beni consegnati a dicembre 2017) con pagamento del relativo corrispettivo ad aprile 2018**

In questo caso l'Iva relativa al corrispettivo pagato può essere detratta nella liquidazione periodica relativa al mese di **aprile 2018**

La detrazione può essere esercitata, al più tardi, con il modello IVA 2019 relativo al **2018**.

In caso di mancata annotazione del documento entro il **2018**, sarà possibile annotare la fatture entro il **30 aprile 2019** in un'apposita sezione del registro IVA acquisti relativo alle fatture ricevute nel **2018**.

L'Iva a credito confluirà nel saldo della dichiarazione IVA relativa al **2018**

1.5 Decorrenza

I termini di applicazione delle novità

Le novità illustrate ai precedenti paragrafi sono applicabili alle fatture e alle bollette doganali emesse dal **1 gennaio 2017**, a condizione che le stesse siano relative ad operazioni (i.e. acquisto di beni e di servizi e importazioni di beni) effettuate, e la cui relativa imposta sia divenuta esigibile, a decorrere dalla medesima data.

Viceversa, continuano ad essere assoggettati alle precedenti disposizioni gli acquisti di beni e servizi (e le importazioni di beni) effettuati (e, per i quali la relativa imposta è divenuta esigibile) anteriormente al **1 gennaio 2017**.

Da quanto sopra ne deriva che, a titolo esemplificativo:

- **per gli acquisti effettuati nell'anno 2015**: l'esercizio alla detrazione potrà essere esercitato entro la data del **30 aprile 2018** (ovvero entro la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'operazione);

⁷ Si ricorda che questo regime prevede l'esigibilità differita dell'imposta per le cessioni e prestazioni effettuate nei confronti dei soggetti passivi. Questa scelta richiede che il volume d'affari dell'anno precedente sia non superiore a 2.000.000 di €. La liquidazione dell'Iva "per cassa" è applicabile sia alle operazioni attive che alle operazioni passive. In particolare, l'Iva a credito risulta detraibile nel momento di pagamento del relativo acquisto. Decorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, l'imposta diviene in ogni caso detraibile.

**La non
sanzionabilità dei
comportamenti
pregressi**

- **per gli acquisti effettuati nell'anno 2016:** il termine ultimo entro il quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione della relativa imposta sarà il **30 aprile 2019**.

Considerato che i sopra citati chiarimenti 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), è stata riconosciuta la non sanzionabilità degli eventuali comportamenti difformi eventualmente adottati dai contribuenti nella liquidazione dell'IVA relativa al mese di dicembre 2017 (è questo il caso dei contribuenti che, avendo ricevuto entro il **16 gennaio 2018** fatture relative ad operazioni la cui imposta era divenuta esigibile nell'anno 2017, hanno fatto concorrere l'imposta a credito alla liquidazione relativa al mese di dicembre 2017);

Da ultimo l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che, in caso di mancato esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva assoluta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute entro i termini richiesti dalla normativa vigente, è possibile recuperare la detrazione dell'imposta mediante la presentazione di una **dichiarazione integrativa a favore** entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, fatto salvo l'obbligo di regolarizzare la fattura di acquisto con i conseguenti aspetti sanzionatori.

Restando a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento e/o necessità, con l'occasione porgiamo i nostri migliori saluti.