

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta  
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava  
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate  
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta  
Dottore in Economia e Commercio

STUDIO  
ANDREETTA & ASSOCIATI  
Dottori commercialisti e Revisori contabili

**Circ. 06/E/171111**

San Fior, lì 11/11/2017

**Ai gentili Clienti**

Loro sedi

Oggetto: **COMPRESSIONE DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE DELL'IVA**

## SOMMARIO

L'art. 2, comma 1, D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla L. 21 giugno 2017, n. 96, ha modificato il 1° comma dell'art. 19 del Dpr 633/1972, rendendo più difficile l'esercizio della detrazione Iva.

A norma del successivo comma 2-bis, del decr. cit., le nuove disposizioni si applicano alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017.

Con le nuove disposizioni, per gli acquisti effettuati nel 2017 (e successivi), il diritto alla detrazione dovrà essere esercitato, al più tardi entro e non oltre il termine per la presentazione della **Dichiarazione Annuale IVA** dello stesso anno.



Dimenticare di registrare **tempestivamente** una fattura di acquisto comporterà, salvo ulteriori (ed auspicabili) modifiche legislative, la perdita del diritto alla detrazione dell'IVA.

Pertanto, suggeriamo ai nostri assistiti di leggere attentamente, se non tutte, **quantomeno** le prime tre pagine della presente nota informativa.

## DIRITTO ALLA DETRAZIONE PRIMA E DOPO LE MODIFICHE LEGISLATIVE

La normativa, prima e dopo le modifiche contenute nel D.L. 24 aprile 2017, n. 50, può essere così riassunta:

<i>Fatture emesse fino al 31/12/2016</i>	<i>Fatture emesse dall'1/01/2017</i>
<p><b>Dpr 633/1972 - Art. 19 Detrazione</b></p> <p>1. ... Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, <b>con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo</b> a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.</p>	<p><b>Dpr 633/1972 - Art. 19 Detrazione</b></p> <p>1. ... Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi <b>con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto</b> ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.</p>

Via G. Ungaretti, 12/1  
31020 San Fior (TV)  
Tel. 0438.76477  
Fax 0438.260346  
www.studioandreetta.it  
andreetta@studioandreetta.it

### **Fatture emesse fino al 31/12/2016**

Il trattamento delle fatture **emesse fino al 31/12/2016** può essere così esemplificato:

<b>Fattura emessa nel 2015</b>		<b>Esercizio della Detrazione IVA</b>
1	Registrazione acquisto nel 2015	Nella liquidazione Iva del corrispondente periodo mensile o trimestrale di registrazione
2	Registrazione acquisto 2015 nel 2016	Nella liquidazione Iva del corrispondente periodo mensile o trimestrale di registrazione
3	Registrazione acquisto 2015 nel 2017	Nella liquidazione Iva del corrispondente periodo mensile o trimestrale di registrazione
4	Registrazione acquisto del 2015 nel 2018, purchè entro il termine della dichiarazione del periodo d'imposta 2017 (cioè entro il 30 aprile 2018)	Esclusivamente all'interno della <b>dichiarazione IVA del 2017</b> , entro il 30 aprile 2018, cioè con la c.d. 13ma liquidazione IVA dei contribuenti mensili oppure con la quinta liquidazione dei contribuenti trimestrali speciali o con la liquidazione di conguaglio annuale dei contribuenti trimestrali normali (una interpretazione prudente esclude la possibilità di esercitare la detrazione nelle liquidazioni Iva dei periodi da gennaio a marzo 2018, le quali sarebbero necessariamente riepilogate nella dichiarazione annuale del 2018, cioè oltre il termine ultimo previsto).

*N.B.: Ovviamente, nulla vieta che una soluzione analoga a quella di cui sub 4 (detrazione in dichiarazione annuale Iva) fosse adottata anche nelle ipotesi che la precedono, anche se ciò comporterebbe una inutile complicazione.*

### **Fatture emesse dal 1° gennaio 2017**

Il trattamento delle fatture **emesse dopo il 31/12/2016** può essere così esemplificato:

<b>Fattura emessa nel 2017</b>		<b>Esercizio della Detrazione IVA</b>
1	Registrazione acquisto nel 2017	Nella liquidazione Iva del corrispondente periodo mensile o trimestrale di registrazione
2	Registrazione acquisto del 2017 nel 2018, purchè entro il termine della dichiarazione del periodo d'imposta 2017 (cioè entro il 30 aprile 2018). <b>N.B.: La registrazione nel registro</b>	Esclusivamente all'interno della <b>dichiarazione IVA del 2017</b> , entro il 30 aprile 2018, cioè con la c.d. 13ma liquidazione IVA dei contribuenti mensili oppure con la quinta liquidazione dei contribuenti trimestrali speciali o con la liquidazione di conguaglio annuale dei contribuenti trimestrali normali (una interpretazione prudente esclude

<b>acquisti va eseguita con riferimento al 2017, in modo che non abbia alcun effetto sulle liquidazioni dell'anno 2018.</b>	la possibilità di esercitare la detrazione nelle liquidazioni Iva dei periodi da gennaio a marzo 2018, le quali sarebbero necessariamente riepilogate nella dichiarazione annuale del 2018, cioè oltre il termine ultimo previsto).
---	---

 Da quanto precede, appare evidente la portata delle limitazioni temporali all'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA, introdotte dal D.L. 24 aprile 2017, n. 50 (ben due anni di tempo in meno!).

Il rischio di dire addio alla detrazione risulta particolarmente elevato in caso di acquisti di fine anno, come si vedrà qui di seguito.


#### RISCHIO DI PERDITA DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE IVA

È evidente che l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA portata, per esempio, da una fattura **emessa a fine dicembre 2017** che perviene materialmente al cliente solo nel 2018, potrebbe risultare seriamente compromesso.

Infatti, qualora la fattura non giungesse in tempo per consentire la "**retrodatazione**" della registrazione entro la fine dell'anno (**spesometro**, da presentare entro il 28 febbraio, permettendo!), non resterebbe che:

- registrare la fattura d'acquisto entro e non oltre il **30 aprile 2018**, tenendo conto che tale fattura non dovrà influenzare le liquidazioni IVA del 2018;
- esercitare la detrazione direttamente nella dichiarazione annuale IVA del periodo d'imposta 2017.

Non è fuori luogo ricordare che, per le consegne di dicembre documentate da DDT, è possibile emettere la fattura entro il 15 gennaio, anche se poi la stessa va registrata dall'emittente con riferimento alla liquidazione del precedente mese di dicembre; in tal caso, la fattura perverrà al destinatario ben oltre il termine stabilito per effettuare la liquidazione Iva di quest'ultimo mese (16 gennaio)!

 Per quanto sopra esposto **raccomandiamo** ai nostri assistiti

- in generale, la massima tempestività nel recapitare allo Studio Andreetta & Associati le fatture d'acquisto ricevute;
- in modo particolare, a quanti tra i nostri assistiti **provvedono in proprio alla tenuta delle scritture contabili** che non avessero fatto in tempo a registrare le fatture d'acquisto emesse nel 2017 entro il 31 dicembre 2017, **di trasmettere allo Studio Andreetta & Associati la copia delle medesime fatture** (comunque da registrarsi nel 2018, ma con neutralizzazione dell'effetto nelle liquidazioni periodiche Iva di detto anno) **in tempo utile per esercitare il diritto alla detrazione nella dichiarazione annuale Iva per il 2017 (scadente il 30 aprile 2018).**

## TERMINI DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE D'ACQUISTO

In base al previgente art. 25 del Dpr 633/1972, il contribuente doveva annotare le fatture ricevute in apposito registro **“anteriamente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale era esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta”**.

Pertanto,

- se non veniva esercitato il diritto alla detrazione, la registrazione **non era obbligatoria**;
- in caso contrario, la registrazione **doveva precedere la liquidazione o la dichiarazione** dell'anno in cui il diritto alla detrazione era esercitato.

Dopo le modifiche recate dall'art. 2, comma 2, D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla L. 21 giugno 2017, n. 96, con riguardo alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017, l'art. 25 del Dpr 633/1972 stabilisce che il contribuente **“deve annotarle in apposito registro antieramente 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”**.



Le disposizioni degli articoli 19 e 25 del decreto Iva, così come novellate, mostrano evidente incoerenza e mancanza di coordinamento (ci si riferisce in particolare all'improprio riferimento all'**anno di ricezione della fattura** che fa a pugni con l'anno in cui si verifica l'esigibilità dell'imposta); a meno che, con riguardo all'esempio di cui sopra (fattura del 2017, ricevuta nel 2018), non si concluda nel senso che la detrazione può essere esercitata anche mediante la presentazione di una **dichiarazione integrativa Iva per il 2017**, con registrazione effettuata **entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura**.

## FATTURE RELATIVE AGLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI (Nuove problematiche)

Le cessioni intracomunitarie e gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati all'atto dell'**inizio del trasporto o della spedizione** al cessionario o a terzi per suo conto, rispettivamente dal territorio dello Stato o dal territorio dello Stato membro di provenienza. Se anteriormente a tale momento è stata emessa la fattura, l'operazione intracomunitaria si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura stessa.

Per le cessioni intracomunitarie è emessa fattura **entro il giorno 15 del mese successivo** a quello di effettuazione dell'operazione; il cessionario che non ha ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve emettere entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione autofattura in unico esemplare.

In base all'art. 47 del DL 33/1993:

- a) le fatture relative agli acquisti intracomunitari, previa integrazione, devono essere annotate distintamente nel registro delle **fatture emesse**, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente (cioè al mese di ricevimento);
- b) ai fini della detrazione, le stesse fatture sono annotate distintamente **anche** nel registro degli acquisti, non necessariamente contestualmente alla registrazione di cui sub a), purchè entro i termini stabiliti dalla disciplina generale dell'IVA per l'esercizio della detrazione.

### **Fatture emesse fino al 31/12/2016**

A miglior chiarimento delle disposizioni dianzi ricordate, ipotizziamo un acquisto intracomunitario di beni spediti dal paese CE il **20 dicembre 2016**; la successione degli adempimenti potrebbe essere la seguente:

1. la merce è spedita dal paese CE il 20 dicembre 2016;
2. la fattura è emessa dal fornitore CE il 31 dicembre 2016 (prima della scadenza del termine ultimo del 15 gennaio 2017);
1. la fattura è ricevuta dal soggetto passivo Iva nazionale il 20 gennaio 2017;
2. l'integrazione e la registrazione della fattura nel registro delle **fatture emesse** devono essere effettuate entro e non oltre il 15 febbraio 2017, ma con riferimento alla liquidazione del mese di **gennaio** (cioè dello stesso mese di ricezione della fattura); ipotizziamo, che ciò sia stato eseguito in data 31 gennaio 2017;
3. il diritto alla detrazione poteva essere esercitato, senza alcun problema, mediante la registrazione contestuale della fattura integrata nel registro degli acquisiti IVA alla medesima data del 31 gennaio 2017, **ma anche successivamente, senza particolari problemi.**

### **Fatture emesse dal 1° gennaio 2017**

Con la nuova normativa, le cose cambiano radicalmente (in modo peggiorativo per il contribuente) come si evince dall'esempio che segue:

1. la merce è spedita dal paese estero il 20 dicembre 2017 (momento in cui l'IVA diviene esigibile);
2. la fattura è emessa dal fornitore il 31 dicembre 2017 (prima della scadenza del termine ultimo del 15 gennaio 2018);
3. la fattura è ricevuta il 20 gennaio 2018;
4. l'integrazione e la registrazione della fattura nel registro delle **fatture emesse** devono essere effettuate entro e non oltre il 15 febbraio 2018, ma con riferimento alla liquidazione del mese di **gennaio**; l'IVA della fattura integrata va, quindi, ad aumentare il debito del mese di **gennaio 2018**;
5. il diritto alla detrazione, con le nuove regole, può essere esercitato **con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto** (nel caso di specie, il diritto alla detrazione è sorto insieme all'**esigibilità** dell'imposta nel 2017); pertanto, secondo un'interpretazione puramente letterale, l'esercizio della detrazione già nella liquidazione del mese di gennaio 2018 non sarebbe più possibile;
6. il diritto alla detrazione verrebbe, perciò, ad essere esercitato direttamente nella **dichiarazione annuale IVA del 2017**; conseguentemente, l'importo dell'IVA a credito della fattura integrata

andrebbe a determinare il credito annuale IVA, utilizzabile solo a partire dalla **liquidazione del mese di maggio 2018**.

Senza un correttivo, questa sarebbe la fine della neutralità dell'Iva risultante dalle fatture integrate!

Per arginare tale iniquo effetto, basterebbe probabilmente riconoscere, anche solo in via amministrativa, che l'esigibilità si intende rinviata, dal momento della spedizione dei beni, **al momento della registrazione della fattura integrata nel registro delle fatture emesse**.



Comunque, In attesa delle auspicabili correzioni legislative/istruzioni ufficiali, non si può che raccomandare ai soggetti IVA di **non effettuare assolutamente acquisti intracomunitari a ridosso di fine anno, senza assicurarsi previamente della immediata disponibilità della fattura, da integrare e da registrare con data di riferimento, al più tardi, del 31 dicembre 2017.**

#### LE NOTE D'ACCREDITO (nuove problematiche)

Il secondo e terzo comma dell'art. 26 del Dpr 633/1972 stabiliscono le regole da osservare per l'emissione delle note d'accredito, precisando che:

*"2. Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.*

*3. La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7".*

In estrema sintesi, in base alle citate norme, se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente viene meno in tutto o in parte:

- in conseguenza di particolari situazioni di patologia del rapporto, che potremmo definire "certificate" (ad esempio, la "dichiarazione di nullità" pronunciata dal Giudice),
- oppure in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente **fin dall'inizio del rapporto**,

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta  
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava  
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate  
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta  
Dottore in Economia e Commercio

STUDIO  
ANDREETTA & ASSOCIATI  
Dottori commercialisti e Revisori contabili

il cedente del bene o prestatore del servizio ha **diritto di portare in detrazione** ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25, senza particolari vincoli temporali, anche dopo diversi anni (salvo quanto si dirà in seguito).

Qualora, invece, la riduzione dell'importo originario fosse dovuta ad un **accordo sopravvenuto**, la emissione di una nota di accredito con regolarizzazione dell'Iva incontra il limite temporale **di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile** (in altre parole, la nota di accredito con Iva non può più essere emessa trascorso un anno dalla data di consegna o spedizione della merce).

Prima delle modifiche introdotte all'art. 19 del decreto Iva dall'art. 2, comma 1, D.L. 24 aprile 2017, n. 50, le disposizioni dell'art. 26, dato il più ampio arco temporale per l'esercizio del diritto alla detrazione, non creavano più di tanti problemi.

L'art. 19 ("Detrazione") del succitato decreto, per la verità, si riferisce specificatamente al diritto del **cessionario** di portare in detrazione l'Iva pagata in relazione alle operazioni passive, ma, un'interpretazione "di sistema" (cioè del combinato disposto delle disposizioni degli articoli 19 e 26) sembrerebbe portare alla conclusione che, in caso di variazioni in diminuzione, **anche il diritto del cedente o del prestatore del servizio** di portare in detrazione l'Iva, rettificando l'Iva originaria, **debba essere esercitato in tempi ristretti come da novella**.

Se questa conclusione fosse da ritenersi esatta, allora, l'emissione della nota d'accredito dovrebbe avvenire al più tardi entro il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto è sorto, cioè dell'anno in cui si è manifestato il fatto-presupposto della variazione in diminuzione.



Ad esempio, se a dicembre 2017 fosse dichiarata la **nullità** di una cessione avvenuta nel 2015, la nota d'accredito dovrebbe essere emessa e registrata almeno entro il **30 aprile 2018**, in modo da poter esercitare la detrazione con la dichiarazione Iva del 2017. Fin qui, poco male: uomo avvisato mezzo salvato!

Ma che dire della nota di accredito relativa ad uno sconto quantità, previsto contrattualmente, condizionato al superamento di un certo fatturato anno, la cui liquidazione necessariamente dovrà avvenire nell'anno successivo (ad esempio, quando il diritto sorto nel 2017 sia accertato solo nel 2018, trascorso il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva)?!

~~~~~

Il personale dello Studio Andreetta & Associati rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Cordiali saluti.

La Segreteria

Via G. Ungaretti, 12/1  
31020 San Fior (TV)  
Tel. 0438.76477  
Fax 0438.260346  
www.studioandreetta.it  
andreetta@studioandreetta.it