

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. 03/E/180122**  
**San Fior, lì 22/01/2018**

**Ai gentili Clienti**

Loro sedi

Oggetto: **LA DETRAZIONE IVA DELLE FATTURE ESIGIBILI NEL 2017 - AGGIORNAMENTO**

### SOMMARIO

Facciamo seguito alle nostre Circ. 06/E/171111 dell'11/11/2017 e 02/E/180110 del 10/01/2018, alle quali per maggiori approfondimenti rinviamo, per fare il punto sul trattamento ai fini dell'Iva delle fatture d'acquisto del 2017 pervenute nel 2018, **alla luce dei chiarimenti contenuti nella Circolare n. 1/E del 17/01/2018 emanata dall'Agenzia delle Entrate.**

### PREMESSE

È noto come l'art. 2, comma 1, D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla L. 21 giugno 2017, n. 96, abbia modificato il 1° comma dell'art. 19 del Dpr 633/1972, riducendo drasticamente il periodo entro il quale è consentito esercitare il diritto alla detrazione Iva.

A norma del successivo comma 2-bis, del predetto decreto, le nuove disposizioni si applicano alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017 (per le fatture datate 2016 resta tutto come prima!).



Le norme vigenti, dopo le modifiche apportate dal DL 50/2017 all'art. 19 del Dpr 633/1972, prevedono che la detrazione debba essere esercitata, **al più tardi**, nella dichiarazione Iva dell'anno in cui l'imposta **si è resa esigibile**.

Un'interpretazione rigida delle suddette disposizioni, subordinerebbe l'esercizio della detrazione all'inserimento dell'imponibile e dell'Iva portati da una fattura di acquisto datata 2017, non registrata nel medesimo anno perché materialmente pervenuta nell'anno successivo, nel quadro VF della **dichiarazione annuale Iva per il 2017, in scadenza il 30 aprile 2018.**

Per i soggetti che si trovassero a dover **anticipare** la presentazione del modello di dichiarazione già a partire dal mese di febbraio 2018 (ad esempio, perché intendono richiedere il rimborso del credito annuale), il rischio di perdere il diritto alla detrazione è tangibile.

### LE DUE SOLUZIONI IPOTIZZATE (ante Circ. 1/E/2018)

Nella nostra informativa 02/E/180110 del 10/01/2018, ipotizzavano due possibili soluzioni.

La prima, più prudente ma giustificata dall'interpretazione letterale del dettato dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972, prevedeva di:

- 1) Annotare le fatture datate 2017 che non è stato possibile registrare nello stesso anno, nel registro degli acquisti Iva del 2018 (ora, dopo le precisazioni di cui alla Circ. AdE 1/E/2018, dovremmo intendere in apposita sezione del registro acquisti Iva del 2017) entro il 30 aprile 2018;

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

- 2) **evitare di portare in detrazione nelle liquidazioni Iva del 2018 l'imposta delle suddette fatture**, sfruttando eventualmente gli automatismi messi a disposizione dalle case di *software*;
- 3) consegnare prima possibile copia delle fatture e delle rispettive registrazioni allo STUDIO ANDREETTA & ASSOCIATI che avrebbe provveduto a **ricomprenderne i relativi importi nel quadro VF della dichiarazione annuale del 2017**, esercitando, così, il diritto alla detrazione nell'anno in cui si era verificata l'esigibilità.

La seconda soluzione che ipotizzavamo, più "elastica" ma, in assenza di conferme ufficiali, decisamente a rischio, portava ad interpretare l'articolo 19 nel senso che il termine ultimo per l'esercizio del diritto coincide con quello di presentazione della dichiarazione Iva **dell'anno in cui si è ricevuto l'originale della fattura**, ipotizzando di ricevere nel 2018 una fattura datata 2017, proponevamo il seguente comportamento:

- 1) annotazione della fattura datata 2017 nel registro Iva acquisti del 2018, con esercizio della detrazione nel rispettivo mese o trimestre di registrazione di quest'ultimo anno;
- 2) indicazione dei relativi importi (imponibile ed Iva) dapprima nella comunicazione della liquidazione IVA del trimestre del 2018 interessato dalla detrazione e poi nella dichiarazione annuale Iva dell'anno 2018.

#### **I CHIARIMENTI CONTENUTI NELLA CIRCOLARE N.1/E DEL 17/1/2018 DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'Agenzia ha emanato la circolare 1/E del 17/01/2018 che conferma entrambe le suddette due ipotesi:

- 1) prevedendo, per quanto riguarda la prima, che la registrazione delle fatture del 2017 **avvenga in apposita sezione del registro acquisti del 2017**;
- 2) "sdoganando" la seconda, **a condizione di poter documentare l'effettivo ricevimento della fattura nel 2018**.

Le affermazioni di maggior interesse pratico per gli assistiti dallo STUDIO ANDREETTA & ASSOCIATI riportate nella suddetta Circolare vengono commentate qui di seguito.



L'agenzia ricorda preliminarmente che:

- a) secondo l'articolo 167 della direttiva 2006/112/CE, il diritto alla detrazione nasce *"quando l'imposta detraibile diventa esigibile"*, ovvero quando l'erario può far valere, nei confronti del debitore (cedente del bene o prestatore del servizio) il diritto al pagamento dell'imposta;
- b) Il successivo articolo 178 della cit. direttiva *"prevede, tra le condizioni cui è subordinato l'esercizio di detto diritto da parte del soggetto passivo, il possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6"*;
- c) In base al successivo articolo 180, gli Stati membri possono autorizzare il soggetto passivo ad operare la detrazione dell'imposta in un anno successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile.

Dopo di che, l'Agenzia delle Entrate perviene alle seguenti conclusioni:

*"L'applicazione dei principi unionali determina quindi, .... che il dies a quo da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente **si verifica la duplice condizione:***

- i) **(sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e**
- ii) **(formale) del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui**

all'articolo 21 del menzionato d.P.R. n. 633".

L'Agenzia precisa, ulteriormente, che: "Per quanto concerne la verifica del momento in cui la fattura d'acquisto è stata ricevuta dal cessionario/committente, **la ricezione stessa deve emergere (ove non risultante da posta elettronica certificata o da altri sistemi che attestino la ricezione del documento medesimo) da una corretta tenuta della contabilità** (si rinvia, al riguardo, alle indicazioni contenute nell'articolo 25, primo comma, in cui espressamente viene fatto obbligo al contribuente di numerare in ordine progressivo le fatture e bollette doganali ricevute), in modo da consentire un puntuale controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria del corretto susseguirsi delle registrazioni dei vari documenti".

Di notevole interesse appaiono le affermazioni contenute alla fine del punto 1.4 della Circolare, secondo la quale **solo per questa volta** (data la mancanza di precedenti istruzioni ufficiali) **"sono fatti salvi e non saranno sanzionabili i comportamenti"** adottati dai contribuenti che, **"avendo ricevuto entro il 16 gennaio 2018 fatture relative ad operazioni la cui imposta sia divenuta esigibile nel 2017, abbiano fatto concorrere l'imposta a credito, esposta nei predetti documenti contabili, alla liquidazione relativa al mese di dicembre 2017"** (registrazione "**retrodatata**"), in quanto confermano che, **di regola le fatture andrebbero registrate nel registro degli acquisti solamente dopo che se ne è conseguito l'effettivo possesso** (pertanto, ad esempio, senza la concessione in discorso dell'Agenzia delle Entrate, **una fattura datata 31 dicembre 2017 pervenuta materialmente il 10 gennaio 2018, andrebbe registrata a partire da tale data e non potrebbe, quindi, concorrere alla liquidazione del mese di dicembre**).

Peraltro, viene voglia di chiedersi se non sarebbe stato tutto più semplice "sdoganare" definitivamente la registrazione "**retrodatata**", considerato che la stessa:

- tutto sommato, non produce effetti **sostanzialmente** diversi da quelli delle registrazioni effettuate nel **registro sezionale** di cui si dirà al successivo riquadro;
- potrebbe rientrare tra le "**soluzioni gestionali e informatiche diverse dall'annotazione nel registro IVA sezionale**" che garantiscono **"tutti i requisiti richiesti per una corretta tenuta della contabilità, consentendo, altresì, un puntuale controllo nel tempo da parte dell'amministrazione finanziaria"** (vedasi nota 1, secondo periodo);
- non sembrerebbe richiedere una espressa modifica dell'art. 1 del Dpr n. 100/98;
- risolverebbe in radice gran parte dei dubbi in merito alla elaborazione delle **comunicazioni "delle liquidazioni trimestrali Iva"** e **"dei dati e delle fatture emesse e ricevute"**?!

#### CONCLUSIONI (alla luce delle precisazioni contenute nella circolare AdE n.1/e del 17/1/2018)



Secondo la sopra citata circolare, affermato il principio secondo il quale l'esercizio del diritto alla detrazione **non può prescindere dal possesso dell'originale della fattura**, nell'ipotesi in cui, avendo effettuato acquisti di beni o servizi nel mese di dicembre 2017, si riceva la fattura (emessa nel 2017) nel 2018, si potrà esercitare il diritto alla detrazione, alternativamente:

- A. **entro il 30 aprile del 2018** (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2017), registrando la fattura **"in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture"**

**ricevute nel 2017<sup>1</sup>, in modo da far concorrere il credito IVA nel saldo della dichiarazione annuale IVA relativa al 2017<sup>2</sup>;**

- B. **nella liquidazione di uno dei periodi mensili o trimestrali del 2018**, comunque nel rispetto delle condizioni cui il diritto alla detrazione era assoggettato nel 2017 (rispettando, per esempio, la percentuale del *pro-rata* di tale anno), registrando la fattura insieme con quelle del 2018, **ma a condizione di essere in grado di dimostrare la data di ricevimento della fattura<sup>2</sup>;**
- C. **sempre a condizione di essere in grado di dimostrare la data di ricevimento della fattura**, al più tardi, entro il 30 aprile 2019, **“registrando la fattura in un’apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018”**, al fine di far concorrere la relativa IVA a credito alla determinazione del saldo d’imposta risultante dalla dichiarazione annuale IVA relativa al 2018, da presentare entro il 30 aprile 2019.

Per quanto riguarda l’ipotesi di cui sub A., è d’obbligo segnalare fin d’ora:

- come la pretesa che la fattura sia annotata **“in un’apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute” nell’anno in cui si è verificata l’esigibilità**, presupponga la tenuta di un **autonomo registro degli acquisti** per ciascun anno (i “vecchi registri Iva” nei quali venivano registrate cronologicamente e senza soluzione di continuità le fatture ricevute si dovrebbero, pertanto, intendere definitivamente “rottamati!”) e la disponibilità di idonee procedure informatiche;
- come, adottando questa soluzione, la **comunicazione delle liquidazioni Iva del quarto trimestre** non potrà, certamente, coincidere con le risultanze della dichiarazione annuale Iva dello stesso anno, per non parlare delle incertezze emergenti in ordine alla corretta compilazione dello “spesometro”.

L’adozione di una delle due soluzioni, sub B. e C., da un lato, risolve, all’origine, tutte le problematiche inerenti le **comunicazioni delle liquidazioni trimestrali Iva e dei dati delle fatture emesse e ricevute** (c.d. “spesometro”), ma, dall’altro, **espone ai rischi connessi con la prova della effettiva ricezione della fattura nel 2018**.

La circolare dimentica di chiarire il trattamento delle fatture “**differite**”, legittimamente emesse dal cedente o

<sup>1</sup> Questa è, in effetti, l’unica novità rispetto a quanto avevamo ipotizzato nella prima soluzione, nella nostra nota informativa del 10/01/2018; la registrazione non può essere fatta “cronologicamente” insieme alle registrazioni riguardanti il 2018, ma si rende necessario attivare una specifica sezione del registro degli acquisti 2017 (“Il ... soggetto, che avendo ricevuto la fattura relativa allo stesso acquisto entro il 31 dicembre 2017 non abbia annotato la stessa nel 2017, potrà registrare il documento contabile, al più tardi, entro il 30 aprile 2018 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all’anno 2017) in un’apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2017. Il credito IVA concorrerà a formare il saldo della dichiarazione annuale IVA relativa al 2017” – Punto 1.4 della Circ. 1/E/2018).

Per completezza, va anche sottolineato come, al medesimo punto 1.4, della Circolare si riconosca che “**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**”.

<sup>2</sup> Si osserva come il ritardo nel ricevimento della fattura 2017 non dovrebbe mai superare i quattro mesi, in quanto il cessionario/committente ha l’obbligo (sanzionato) di azionare la procedura di “regolarizzazione”, per l’appunto, nel predetto termine.

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*

dal prestatore **con data compresa tra l'1/1 ed il 15 gennaio 2018**, ma aventi comunque (per l'emittente) esigibilità retrodatata al mese di dicembre dell'anno precedente; in particolare, non viene precisato **se sia possibile annotarle anch'esse prima del 30 aprile 2018** nella "apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2017", **esercitando in questo modo il diritto alla detrazione già nella dichiarazione annuale IVA relativa al 2017.**

Tale possibilità non sembrerebbe confliggere con i principi unionistici, enunciati nella citata Circolare 1/E; ma, assumendo (anche solo in via cautelativa) che il diritto alla detrazione si rendesse esercitabile solo nelle liquidazioni Iva del 2018, sorge l'ulteriore dubbio se sia necessario **rispettare le condizioni cui il diritto alla detrazione** era assoggettato nell'anno in cui si è verificata l'esigibilità per il cedente o il prestatore (rispettando, per esempio, la percentuale del pro-rata del 2017) oppure in quello successivo, in cui si è verificato il presupposto (*formale*) del **possesso di una valida fattura** da parte del cessionario/committente.

Il personale dello STUDIO ANDREETTA & ASSOCIATI rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Cordiali saluti.

La Segreteria

Documento in fase di trattamento redazionale, suscettibile

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