

CIRCOLARE N. 3/2018

del 24 gennaio 2018

OGGETTO: NUOVI TERMINI PER LA DETRAZIONE IVA

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato in data 17 gennaio 2018 la circolare n. 1/E, contenente i chiarimenti sulle modalità di esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva, a seguito delle modifiche operate dal D.L. n. 50/2017, applicabili alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017.

■ Nuova disciplina del diritto alla detrazione Iva

Il D.L. 50/2017 ha apportato modifiche sostanziali agli articoli 19 e 25 del D.P.R. 633/72.

In particolare, la nuova formulazione dell'art. 19, comma 1, prevede che: *“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 con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo”*.

Le nuove disposizioni contenute nell'art. 25, comma 1, del D.P.R. 633/72, stabiliscono che una fattura debba essere annotata *“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”*.

La circolare ha preliminarmente chiarito che l'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato all'esistenza di un duplice requisito:

- i) **sostanziale:** dell'avvenuta esigibilità dell'imposta (consegna dei beni, pagamento dei corrispettivi per i servizi ricevuti, etc.);
- ii) **formale:** del possesso di una valida fattura di acquisto. (La verifica di tale presupposto fa sì che il momento di ricezione della fattura risulti fondamentale per la determinazione della tempistica di detrazione dell'imposta).

In considerazione di tali chiarimenti la circolare riporta alcuni esempi di seguito sintetizzati.

■ Fattura relativa al 2017 ricevuta nel 2017.

Ipotesi: acquisto di beni con consegna beni e ricezione fattura entro dicembre 2017.

- > Fattura registrata entro il 31/12/2017: il corrispondente credito Iva confluisce nella liquidazione Iva periodica relativa al mese di dicembre 2017.
- > Fattura non registrata entro il 31/12/2017, ma registrata entro il 30/04/2018: il credito Iva concorre a formare il saldo della dichiarazione annuale Iva relativa al 2017, presentata entro il 30 aprile 2018. La registrazione di tale fattura dovrà essere fatta in un'apposita sezione del registro Iva acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2017, e non registrate nel medesimo anno.



M I L A N O

Via Principe Amedeo, 3
20121 Milano
Italia
Tel: + 39 02 65585 1
Fax: + 39 02 65585 585
C. F. e P. IVA 12293530155

N E W Y O R K

551 Madison Avenue, New York
NY 10022
Tel: +1 212 391 4400
Fax: +1 212 758 7802
info@carnelutti.com

R O M A

Via Condotti, 91
00187 Roma
Italia
Tel: + 39 06 69670 1
Fax: + 39 06 69295 278

▪ **Fattura relativa al 2017 ricevuta nel 2018.**

Ipotesi: acquisto con consegna di beni nel mese di dicembre 2017 e fattura datata 2017, ma ricevuta nel 2018. (La circolare chiarisce che, data la ricezione della fattura nel 2018, questa può essere registrata nello stesso periodo con detrazione nel mese di registrazione).

- > Fattura registrata nel corso del 2018: il corrispondente credito Iva confluisce nella liquidazione Iva periodica relativa al mese in cui è stata effettuata la registrazione.
- > Fattura non registrata entro il 31/12/2018, ma registrata entro il 30/04/2019: il credito Iva, risultante dall'apposita sezione del registro Iva acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018, concorre a formare il saldo della dichiarazione annuale Iva relativa al 2018, presentata entro il 30 aprile 2019.



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 e dall'osservanza dell'obbligo di numerazione progressiva delle fatture e bollette doganali ricevute.

La nuova formulazione dell'art. 19 sottolinea, inoltre, che la detrazione deve essere esercitata **alle condizioni esistenti** nel periodo di imposta in cui l'imposta medesima è divenuta esigibile. Così, ad esempio, un soggetto che abbia acquistato un servizio nel 2017, anno in cui aveva un pro rata di detraibilità del 75%, pur operando la detrazione nel 2018 (anno in cui ha ricevuto la fattura dal proprio fornitore), dovrà applicare in sede di detrazione il pro rata vigente nel 2017.

■ **Note di variazione Iva**

Le modifiche apportate dal D.L. 50/2017 influiscono anche sulle procedure di variazione ai sensi del comma 2 dell'articolo 26 del D.P.R. n. 633/72, che devono essere realizzate entro i nuovi termini previsti dal comma 1 dell'articolo 19. In particolare, le note di variazione in diminuzione devono essere emesse 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 nuova disciplina si applica alle note di variazione emesse dal 1° gennaio 2017 sempreché i relativi presupposti si siano verificati a decorrere dalla medesima data.

■ **Dichiarazione integrativa**

Il soggetto passivo Iva che non ha esercitato il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute e registrate nei termini precedentemente indicati, dimenticando di inserire in dichiarazione la relativa imposta, ha la possibilità di esercitare tale diritto tramite la presentazione di dichiarazione integrativa a favore (art. 8, comma 6-bis, D.P.R. 322/98) entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione IVA.

■ Decorrenza

La nuova disciplina si applica alle fatture ed alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017 sempreché le stesse siano relative ad operazioni effettuate, e la cui relativa imposta sia divenuta esigibile, a decorrere dalla medesima data. Diversamente, continuano ad applicarsi le disposizioni previgenti in relazione agli acquisti di beni e di servizi effettuati, e per i quali l'imposta sia divenuta esigibile, anteriormente al 1° gennaio 2017. Ne consegue che per gli acquisti effettuati nel corso del 2015 l'esercizio del diritto alla detrazione può essere esercitato entro il 30 aprile 2018, mentre per gli acquisti effettuati nel 2016 il termine ultimo entro il quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione della relativa imposta è il 30 aprile 2019.

■ Clausola di salvaguardia

In ossequio ai principi dello Statuto del contribuente e in considerazione del fatto che i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate intervengono in una data successiva al 16 gennaio 2018 - termine fissato per la liquidazione periodica dell'Iva relativa al mese di dicembre 2017 - sono fatti salvi e **non saranno sanzionabili** i comportamenti adottati dai contribuenti in sede di tale liquidazione periodica, difformi rispetto alle indicazioni fornite con il documento di prassi in esame.

Vi invitiamo a contattare il Vostro professionista di riferimento dello Studio per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

CARNELUTTI
Studio Legale Associato

NOTA BENE - Le informazioni contenute nella presente circolare vengono fornite con l'intendimento che non possano essere interpretate come prestazioni di consulenza legale, contabile, fiscale o di altra natura professionale. Il contenuto ha finalità esclusivamente divulgativa generale e non può sostituire incontri con consulenti fiscali, legali o professionali di altra natura. Prima di adottare scelte o provvedimenti è necessario consultare consulenti professionali qualificati. Carnelutti Studio legale Associato, nonché i relativi soci, professionisti e dipendenti, declinano qualsivoglia responsabilità nei confronti di chiunque per decisioni o provvedimenti adottati facendo affidamento sulle informazioni contenute nella presente circolare. Le informazioni contenute nella presente circolare sono di proprietà di Carnelutti Studio legale Associato e possono essere usate esclusivamente a fini personali e interni; è vietato copiarle, inoltrarle o fornirle comunque a terzi.