

*Studio Associato di Dottori Commercialisti
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

Bergamo, 23 gennaio 2018

AI SIGNORI CLIENTI

LORO SEDI

CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO N. 2/2018

LA DETRAZIONE DELL'IVA

Con la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 17 gennaio 2018, sono stati resi noti i chiarimenti in materia di detrazione dell'Iva, dopo le novità introdotte con il D.L. 50/2017 (*cf.* circolare di Studio n. 13/2017).

Come noto, infatti, l'articolo 19, comma 1, del D.P.R. 633/1972, prevede oggi che il diritto alla detrazione Iva *“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”*.

Sempre con il D.L. 50/2017, è stato anche riformulato l'articolo 25, comma 1, del D.P.R. 633/1972, il quale oggi prevede che la fattura di acquisto 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”*.

Con la circolare n. 1/E, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che il coordinamento tra le due norme non possa che essere ispirato ai principi comunitari dettati dalla Direttiva 112 (articoli 178 e 179) e dalle pronunce della Corte di Giustizia UE, in particolare la sentenza 29 aprile 2004, C-152/02.

L'applicazione di tali principi determina quindi, in sede di coordinamento delle norme interne, che il giorno 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

*Studio Associato di Dottori Commercialisti
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

ii) (formale) del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 21 del menzionato D.P.R. n. 633.

É da tale momento che il soggetto passivo cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura secondo le modalità previste dall'art. 25, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, la detrazione dell'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni.

In considerazione di quanto chiarito con la richiamata Circolare, pertanto, 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.

Lo stesso diritto, inoltre, sempre in ossequio alle indicazioni dell'Agenzia delle Entrate, può essere esercitato comunque al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno (e pertanto entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di ricevimento della fattura di acquisto). Qualora il contribuente si avvalga di tale facoltà, l'Agenzia delle Entrate ha previsto che le fatture in oggetto vengano annotate in un apposito sezionale del registro degli acquisti, al fine di evidenziare che l'imposta – non computata nelle liquidazioni periodiche IVA relative all'anno di registrazione – concorre alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno di ricevimento delle fatture stesse.

Esempi

Oggi, 23 gennaio 2018, un contribuente riceve una fattura relativa ad una consegna di merci effettuata nel mese di dicembre 2017.

Innanzitutto è necessario precisare che il contribuente potrà annotare la fattura (datata "dicembre 2017") in contabilità entro il termine del 30 aprile 2019, ovvero entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2018. Tuttavia:

1. se il contribuente decidesse di registrare la fattura oggi stesso (23.1.2018), l'Iva confluirà nella liquidazione Iva di gennaio 2018 o del I trimestre 2018. È tuttavia necessario ricordare che la detrazione deve essere esercitata alle condizioni esistenti nel periodo di imposta in cui l'imposta è divenuta esigibile. Così, ad esempio, se il contribuente ha acquistato un bene nel 2017 (anno in cui

*Studio Associato di Dottori Commercialisti
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

aveva un *pro rata* di detraibilità del 75%), pur operando la detrazione nel 2018 dovrà applicare, eventualmente in sede di presentazione della dichiarazione Iva relativa al 2018, la percentuale di detraibilità (*pro rata*) del 75% vigente nel 2017;

2. se, invece, il contribuente decidesse di registrare la fattura nei primi quattro mesi del 2019 (ad esempio, nel febbraio 2019) dovrà effettuare la registrazione – come dianzi anticipato – in un’apposita sezione del registro Iva degli acquisti relativo a tutte le fatture datate 2017 ma ricevute nel 2018, al fine di evidenziare che l’imposta, che non dovrà essere computata nelle liquidazioni periodiche Iva relative al 2019, concorre alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale Iva relativa all’anno 2018.

Qualora il contribuente avesse ricevuto la fattura in oggetto già nel mese di dicembre 2017, ma avesse dimenticato di registrarla nel 2017,

- dovrà registrare la fattura, 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 (senza operare la detrazione dell’Iva);
- la detrazione dell’Iva potrà essere esercitata in sede di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa al 2017 e quindi il credito Iva relativo a tale fattura concorrerà a formare il saldo della dichiarazione annuale Iva relativa al 2017.

In considerazione dei chiarimenti forniti, e qui brevemente richiamati, assume particolare rilevanza la dimostrazione della data di ricevimento della fattura di acquisto.

Anche su questo punto è intervenuta l’Agenzia delle Entrate, chiarendo che:

- la data di ricezione può essere attestata dal messaggio di posta elettronica certificata o da altri sistemi che dimostrino la ricezione del documento,
- se manca la richiamata documentazione, la ricezione stessa deve emergere da una corretta tenuta della contabilità. Sul punto la Circolare rinvia all’obbligo, sancito dall’articolo 25, comma 1, del D.P.R. 633/1972, di numerazione progressiva delle 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.

La circolare prevede infine una clausola di salvaguardia, in considerazione della circostanza che i

*Studio Associato di Dottori Commercialisti
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

chiarimenti sono stati forniti dopo la data della prima liquidazione periodica Iva.

Vengono pertanto 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: quindi, se il contribuente, avendo ricevuto la fattura a gennaio 2018, avesse operato la detrazione dell'Iva già dal mese di dicembre 2017, non potrà essere sanzionato.

Da ultimo si vuole sottolineare che l'Agenzia delle entrate, con la citata Circolare, ha comunque previsto che il contribuente che non abbia esercitato il diritto alla detrazione Iva nei termini può recuperare l'imposta presentando dichiarazione integrativa a favore entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Restando a disposizione per ogni eventuale chiarimento, si coglie l'occasione per porgere distinti saluti.

Dott. Alessandro Michetti

