

Detraibilità IVA 2017: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate riportano tutto (o quasi) alla normalità

Data Articolo: 26 Gennaio 2018

Autore Articolo: Elisabetta Simon

Sono arrivati il giorno dopo la scadenza del versamento della liquidazione IVA di dicembre i chiarimenti operativi da parte dell'Amministrazione finanziaria sulle modifiche agli artt. 19 e 25 del DPR 633/72, apportate dal D.L. 24 aprile 2017, n. 50, relative alla riduzione del termine per il diritto alla detrazione IVA e alla registrazione degli acquisti, lasciando gli operatori del settore in dubbio fino alla fine su cosa sarebbe successo in caso di mancata registrazione o ricezione dei documenti relativi al 2017.

Prima di esaminare i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 1/E del 17/01/2018, riassumiamo qui di seguito le recenti modifiche normative apportate in tema di detraibilità IVA ed i motivi che hanno generato tanta incertezza.

La modifica all'art. 19 del DPR 633/72 ha ridotto i termini entro cui i soggetti passivi d'imposta possono detrarre l'IVA relativa ai servizi acquistati o importati da *"al più tardi, con la dichiarazione relativa al **secondo anno** successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto"* a *"al più tardi con la dichiarazione relativa **all'anno** in cui il diritto alla detrazione è sorto"*.

Modifica che, tuttavia, mal si è conciliata con la contestuale modifica all'art. 25 DPR 633/72, la quale ha previsto che *"Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali ... e deve annotarle 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"*.

Ad aver reso il tutto ancora più incerto vi è il mancato coordinamento con la disciplina sul diritto alla detrazione dell'IVA della Direttiva 2006/112/CE che prevede, in ordine alle modalità di esercizio alla detrazione dell'imposta, il **possesso** della fattura.

È proprio partendo da quest'ultimo punto che sono arrivati i chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, con la già citata Circolare 1/E, la quale ha previsto che, al fine di poter esercitare il diritto alla detrazione, devono essere presenti **congiuntamente** i presupposti:

- Sostanziale, ossia l'avvenuta esigibilità dell'imposta;
- Formale, ossia il possesso di una fattura conforme alle disposizioni dell'art. 21 DPR 633/72. Per la determinazione del momento in cui si verifica il presupposto formale, la ricezione deve emergere da:

- posta elettronica certificata;
- sistemi che attestino la ricezione del documento;
- corretta tenuta della contabilità (numerazione in ordine progressivo delle fatture e bollette doganali ricevute).

Sulla base di tali presupposti, l'Amministrazione finanziaria ha quindi chiarito che *“il diritto alla detrazione potrà essere esercitato nell'anno in cui il soggetto passivo, essendo venuto in possesso del documento contabile, annota il medesimo - ai sensi del citato art. 25, primo periodo - in contabilità, facendolo confluire nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo di competenza”*.

Sulla base di tali chiarimenti possiamo quindi distinguere tre casi:

- **Fatture ricevute nel medesimo anno in cui vengono registrate:** l'IVA dovrà essere detratta nella liquidazione del periodo di registrazione e confluirà nella Dichiarazione IVA dell'anno in cui le fatture sono state registrate.
- **Fatture ricevute nell'anno precedente a quello in cui vengono registrate - registrazione ENTRO 30 aprile:** le fatture dovranno essere registrate in un'apposita sezione del registro IVA (sono concesse tuttavia anche soluzioni gestionali e informatiche diverse) e l'IVA non verrà detratta nella liquidazione del periodo di registrazione ma dovrà confluire nella Dichiarazione IVA dell'anno in cui sono state ricevute.
- **Fatture ricevute nell'anno precedente a quello in cui vengono registrate - registrazione OLTRE 30 aprile:** l'IVA delle fatture registrate successivamente al termine di presentazione della Dichiarazione Iva dell'anno di ricezione non potrà più essere detratta e rileverà come costo per l'impresa. Tale costo risulterebbe tuttavia **indeducibile** ai fini dei redditi ed IRAP sulla base dei chiarimenti che erano stati a suo tempo forniti dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 25/E del 19 maggio 2010 *“Diversamente, non può costituire un costo inerente all'attività esercitata e, conseguentemente, non è deducibile dal reddito l'IVA documentata mediante fattura e rimasta a carico dell'impresa ovvero del professionista a causa del mancato esercizio del diritto alla detrazione”*.

Riassumendo:

Anno documento	Anno ricezione	Anno registrazione	Detraibilità IVA	Periodo liquidazione Iva	Anno imposta Dichiarazione Iva
2017	2017	2017	SI	2017	2017
2017	2018	2018	SI	2018	2018
2017	2017	Entro 30 aprile 2018	SI	---	2017 (VF1 - VF13)
2017	2017	Oltre 30 aprile 2018	NO	2018	2018 (VF19)

Le regole di detraibilità dei soggetti che hanno optato per la cd “Iva per cassa” restano invece sostanzialmente invariate: il diritto alla detrazione rimane ancorato al momento in cui i relativi corrispettivi sono pagati, o, comunque, decorso un anno dal momento in cui l’operazione si considera effettuata ai sensi dell’articolo 6 del DPR 633/1972.

Elisabetta Simon – Centro Studi CGN