

DISCIPLINA DETRAZIONE IVA A SEGUITO DELLE MODIFICHE INTRODOTTE DAL D.L. N. 50/2017

INTRODUZIONE

Il presente documento è redatto con lo scopo di rappresentare un supporto operativo per i colleghi fornendo dei chiarimenti in merito alla disciplina del diritto alla detrazione dell'IVA e del suo esercizio, a seguito delle modifiche introdotte dal Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50, in vigore dal 24 aprile 2017, convertito con modificazioni dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96.

Il citato Decreto Legge con l'art. 2, comma 1, ha **modificato l'art. 19, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633**, riducendo il termine entro cui i soggetti passivi di imposta possono detrarre l'IVA relativa ai beni ed ai servizi acquistati, mentre con il comma 2 del medesimo articolo 2 ha **modificato** la disciplina della registrazione delle fatture e, in particolare, **l'art. 25, comma 1, del citato D.P.R. n. 633/1972** concernente il termine ultimo entro il quale annotare le fatture relative ai beni e ai servizi acquistati dal soggetto passivo.

Le nuove disposizioni sulla detrazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 2, comma 2-bis del D.L. n. 50/2017, si applicano alle **fatture** e alle **bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017**.

Infine, si rende noto che l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata sull'argomento in esame con la recente circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018, alla quale si rimanda per ulteriori approfondimenti.

1. REQUISITO SOSTANZIALE E REQUISITO FORMALE PER ESERCITARE IL DIRITTO ALLA DETRAZIONE

Con l'intervento normativo in commento, con specifico riferimento alla modifica dell'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, è stato **ridotto** il **termine** entro il quale il soggetto passivo può **esercitare** il **diritto** alla **detrazione dell'IVA**. Il nuovo

termine è stato fissato con la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Inoltre, al fine di realizzare un coordinamento con l'esercizio del diritto alla detrazione IVA, l'art. 2, comma 2, del D.L. n. 50/2017 ha modificato l'art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972 in materia di registrazione delle fatture di acquisto, prevedendone l'annotazione *"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"*.

L'Agenzia delle Entrate, richiamando dei principi di diritto e giurisprudenza comunitaria contenuti nella Direttiva 2006/112/CE e nella sentenza del 29 aprile 2004, C-152/02 della Corte di Giustizia, precisa che il **diritto alla detrazione** deve essere **esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due seguenti requisiti:**

1. **effettuazione dell'operazione** di cessione dei beni o prestazione di servizi (**requisito sostanziale**);
2. **possesso di una valida fattura d'acquisto** o altro documento equipollente da parte del cessionario o del committente (**requisito formale**).

Pertanto, il *dies a quo* da cui **decorre il nuovo termine per l'esercizio della detrazione**, di cui all'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, deve essere individuato **nel momento in cui si verifica la suddetta duplice condizione**.

Da tale momento, infatti, il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione, nelle tempistiche individuate dall'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, **previa registrazione della fattura** secondo quanto previsto dalla nuova formulazione dell'art. 25, comma 1, del medesimo decreto IVA.

2. VERIFICA DEL MOMENTO DI RICEZIONE DELLA FATTURA DI ACQUISTO

Il c.d. **requisito formale** del possesso della fattura d'acquisto diventa condizione fondamentale in merito all'individuazione del momento in cui poter esercitare il relativo diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto.

La circolare n. 1/E dell'Agenzia delle Entrate distingue il caso in cui la ricezione della fattura di acquisto ha una data certa e il caso in cui la fattura di acquisto è effettuata con modalità che non garantiscono la certezza legale del momento di consegna.

Secondo l'Amministrazione finanziaria rientra nel primo caso l'invio effettuato con posta elettronica certificata (PEC) o tramite "altri sistemi che attestino la ricezione del documento medesimo". Si ritiene che tali "altri sistemi" possano essere a titolo esemplificativo e non esaustivo:

- invio della fattura tramite raccomandata a.r.;
- sistemi di trasmissione "EDI" utilizzati nelle filiere commerciali e nella grande distribuzione;
- sistema di interscambio (SDI) in caso di fatturazione elettronica;
- portali on line per la gestione della documentazione commerciale tra cliente e fornitore.

Si ritiene altresì che tali sistemi garantiscano l'individuazione del momento in cui la fattura entra in possesso del soggetto passivo e, di conseguenza, il momento in cui quest'ultimo potrà esercitare la detrazione dell'Iva sull'acquisto.

Invero, nei casi di consegna delle fatture per posta ordinaria o *brevi manu*, la ricezione del documento deve emergere da una corretta tenuta della contabilità ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972, attraverso la numerazione in ordine progressivo delle fatture ricevute.

Si precisa che la **detrazione deve essere effettuata alle condizioni esistenti nel periodo d'imposta in cui l'imposta è divenuta esigibile**. Pertanto, a titolo esemplificativo, un soggetto passivo, che ha 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), dovrà applicare in sede di detrazione il *pro rata* vigente nel 2017.

Infine, l'Agenzia delle Entrate, avendo pubblicato la circolare 1/E in data successiva al 16 gennaio 2018, esclude sanzioni rispetto alla liquidazione periodica di dicembre 2017 relativamente ai comportamenti adottati in maniera difforme rispetto alle indicazioni fornite con il documento di prassi.

3. ESEMPI OPERATIVI

Nel presente paragrafo si schematizzano alcuni esempi riportati nella circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018.

Esempio n. 1

Un soggetto passivo con liquidazione mensile dell'IVA riceve in data 20/12/2017 sia la merce acquistata sia la relativa fattura.

Nel mese di dicembre ricorre la duplice condizione di effettuazione dell'operazione e di possesso della fattura di acquisto. Inoltre, il soggetto passivo registra correttamente la fattura nella liquidazione mensile di dicembre.

La situazione sarà la seguente:

Momento di acquisto dei beni con relativa consegna	20/12/2017
Momento di ricezione della fattura di acquisto	20/12/2017
Momento di registrazione della fattura	dic-17
Liquidazione IVA di competenza	dic-17

Esempio n. 2

Un soggetto passivo con liquidazione mensile dell'IVA riceve in data 20/12/2017 sia la merce acquistata sia la relativa fattura, ma non registra la fattura nel mese di dicembre 2017.

Nel mese di dicembre ricorre la duplice condizione di effettuazione dell'operazione e di possesso della fattura. A differenza dell'esempio n. 1, il soggetto passivo non registra correttamente la fattura di acquisto nella liquidazione mensile di dicembre. Pertanto, il contribuente dovrà annotare il documento in un'apposita sezione del registro IVA entro il 30/04/2018 ed il relativo credito concorrerà a formare il saldo della dichiarazione IVA 2018 relativa all'anno 2017.

La situazione sarà la seguente:

Momento di acquisto dei beni con relativa consegna	20/12/2017
Momento di ricezione della fattura di acquisto	20/12/2017
Termine ultimo di registrazione della fattura (in apposita sezione del registro IVA)	30/04/2018
Esercizio della detrazione IVA	Dich. IVA 2018

Esempio n. 3

Un soggetto passivo con liquidazione mensile dell'IVA acquista e paga dei servizi in data 20/12/2017, ricevendo la relativa fattura in data 20/01/2018.

Il soggetto passivo potrà esercitare il diritto alla detrazione, previa registrazione della stessa, nella liquidazione di gennaio 2018, nel rispetto delle condizioni giuridiche cui il diritto alla detrazione era assoggettato nel 2017. Nel caso in cui non si proceda alla registrazione del documento a gennaio 2018, il contribuente potrà detrarre l'IVA al più tardi entro il 30/04/2019, data di invio della dichiarazione IVA dell'esercizio in cui è entrato in possesso della fattura.

La situazione sarà la seguente:

Momento di acquisto dei beni con relativa consegna	20/12/2017
Momento di ricezione della fattura di acquisto	20/01/2018
Momento di registrazione della fattura	gen-18
Liquidazione IVA di competenza	gen-18
Esercizio della detrazione IVA	Al più tardi entro il 30/04/2019

Autori:

*Sergio Giorgini
Dario Fiori*

**DIPARTIMENTO SCIENTIFICO della
FONDAZIONE STUDI**

Via del Caravaggio 66
00145 Roma (RM)

fondazionestudi@consulentidellavoro.it