

Effetti finanziari delle nuove regole per la detrazione IVA

Mario SPERA

Principal, Bernoni Grant Thornton

15 marzo 2018

Neutralità dell'IVA

- Il sistema dell'IVA si fonda sulla neutralità dell'imposta per i soggetti passivi che partecipano al ciclo produttivo/distributivo, per andare a tassare solo il consumo finale
- Il soggetto passivo deve poter detrarre l'imposta assolta a monte a titolo di rivalsa

Il sistema della detrazione

- Stretto legame tra diritto a detrazione ed esigibilità dell'imposta
- Termine per l'esercizio del diritto: al più tardi con la dichiarazione relativa
 - **all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto** (dal 1° gennaio 2017)
 - **al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto** (fino al 31 dicembre 2016)
- Per effettuare la detrazione è necessaria la preventiva annotazione della fattura

Circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018

- Valorizzazione della presenza dei due elementi congiunti:
 - Esigibilità dell'imposta
 - Materiale possesso della fattura
- L'evento dei due che si verifica successivamente individua l'anno «in cui il diritto alla detrazione è sorto»

Linea di demarcazione

Con riferimento alla differente tempistica per effettuare la detrazione, l'art. 2, comma 2-bis, del DL n. 50 del 2017 prevede che «le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017»

Di conseguenza:

- Fatture emesse entro il 31 dicembre 2016

Detrazione al più tardi con la dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto

- Fatture emesse dal 1° gennaio 2017

Detrazione al più tardi con la dichiarazione annuale relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto

Modalità di effettuazione della detrazione

Modalità pressoché analoghe, tenendo conto della differenza della tempistica, con riferimento anche al momento in cui le fatture sono state annotate

- Registrazione della fattura di acquisto (o di documento equipollente) effettuata nel corso dell'anno (o degli anni) in cui è possibile operare mediante la liquidazione periodica (mensile o trimestrale)
 - Annotazione nel registro degli acquisti
 - Liquidazione nel mese o trimestre di riferimento
- Detrazione fatta valere con la dichiarazione annuale
 - Annotazione in apposito registro sezionale o simile

Operazione effettuate nel 2015

- Esigibilità e ricezione fattura entro 31.12.2015
- Se registrata nel corso del 2016
 - Annotazione nel registro degli acquisti
 - Liquidata con riferimento al mese/trimestre in cui è stata annotata
- Se registrata successivamente
 - Annotazione in apposito registro sezionale o similare entro il termine di presentazione della dichiarazione
 - Detrazione operata in sede di dichiarazione entro 30 aprile 2018

Operazione effettuate nel 2016

- Esigibilità e ricezione fattura entro 31.12.2016
- Possibilità di registrazione nel corso del 2018
 - Annotazione nel registro degli acquisti
 - Liquidata con riferimento al mese/trimestre in cui è stata annotata
- Se registrata successivamente
 - Annotazione in apposito registro sezionale o similare entro il termine di presentazione della dichiarazione
 - Detrazione operata in sede di dichiarazione entro 30 aprile 2019

Operazione effettuate nel 2017

- Esigibilità e ricezione fattura entro 31.12.2017
- Se registrata nel corso del 2017
 - Annotazione nel registro degli acquisti
 - Liquidata con riferimento al mese/trimestre in cui è stata annotata
- Se registrata successivamente
 - Annotazione in apposito registro sezionale o similare entro il termine di presentazione della dichiarazione
 - Detrazione operata in sede di dichiarazione entro 30 aprile 2018

Operatività della circ. n. 1/E del 2018

- In relazione alla data di emanazione della circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018, successiva alla scadenza del termine (16 gennaio 2018) per operare la liquidazione relativa al mese di dicembre 2017, sono stati ritenuti validi eventuali comportamenti tenuti dai contribuenti non in linea con le indicazioni della circolare
- Fatture ricevute entro il 16 gennaio 2018 relative ad operazioni con IVA esigibile nel 2017, inserite nella liquidazione relativa al mese di dicembre 2017

Pro-rata di detrazione

- La detrazione è effettuata con riferimento alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto (esigibilità dell'imposta)
- La liquidazione dell'imposta in anni successivi alla nascita del diritto comporta l'applicazione (in via provvisoria) del pro-rata relativo al periodo in cui avviene la liquidazione
- Regolarizzazione in sede di dichiarazione annuale

Dichiarazione integrativa

- Il mancato esercizio del diritto a detrazione nei termini indicati può essere superato mediante la presentazione di dichiarazione integrativa «a favore»
- Da presentare entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione originaria
- Previa eventuale regolarizzazione della fattura di acquisto «irregolare»

Casi particolari

- Linea guida del sistema - come detto - è che per l'operazione interessata
 - l'imposta sia «esigibile»
 - il cessionario/committente sia in possesso della fattura di acquisto
- Questi criteri devono essere adattati alle seguenti situazioni
 - Variazione in diminuzione
 - Rivalsa a seguito di accertamento
 - *Split payment*
 - Iva per cassa
 - Inversione contabile

Rivalsa a seguito di accertamento

- i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione derivanti da rivalsa effettuata dal cedente/prestatore a seguito di accertamento nei suoi confronti non sono ridotti secondo la previsione dell'art. 19, comma 1, DPR n. 633/1972
- Rimane pienamente operativa la previsione dell'art. 60, c. 7, del DPR n. 633/1972:
 - il cessionario/committente (che riceve fattura di rivalsa da accertamento da parte del cedente/prestatore) ha diritto a detrarre l'imposta «al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione»

Split payment

- La tematica riguarda il momento in cui sorge l'esigibilità dell'imposta:
 - Pagamento del corrispettivo
 - Ricezione della fattura di acquisto
 - Annotazione della fattura di acquisto
- In base alla scelta operata dal cliente è necessario riscontrare la sussistenza dei due requisiti (esigibilità e possesso della fattura)

Iva per cassa

- Riferimento alle fatture di acquisto da parte del soggetto in *cash accounting*
 - Il possesso della fattura è antecedente alla esigibilità (pagamento del corrispettivo o decorso dell'anno)
 - Il diritto a detrazione nasce con riferimento al pagamento del corrispettivo

Inversione contabile

Ipotesi differenziate a seconda delle modalità di effettuazione

- Regularizzazione fattura di acquisto ex art. 6, c. 8, DLgs n. 471/1997
- Operazione effettuata da soggetti UE (compresi acquisti intraunionali)
 - Integrazione della fattura di acquisto
 - Emissione dell'autofattura
- Operazione effettuata da soggetti extra UE
 - Emissione autofattura
- Acquisti da soggetti sammarinesi
 - Integrazione ricezione di acquisto senza IVA
 - Ricezione di fattura con IVA «prepagata»

“

Grazie per l'attenzione

”