Torino Consulting

Torino, lì 25 gennaio 2018

Circolare n. 04/2018

Ai Sigg.
Clienti
Loro indirizzi

Oggetto: Novità in materia di detrazione IVA – chiarimenti della circ. Agenzia delle Entrate n. 1

La circ. n. 1 dell'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti sulle modalità di esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA e sulle modalità di registrazione delle fatture di acquisto.

Le nuove disposizioni relative all'esercizio della detrazione IVA e alla registrazione dei documenti di acquisto si applicano con riferimento alle fatture e alle bollette doganali emesse dall'1/01/2017. Pertanto, per le fatture emesse negli anni precedenti continua ad applicarsi la disciplina previgente. Così come per le operazioni la cui esigibilità è sorta entro il 31/12/2016, anche se le relative fatture sono state ricevute successivamente.

1. NUOVI TERMINI DI ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE IVA

Il diritto alla detrazione IVA sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile, come previsto dall'art. 19 co. 1 del DPR 633/72.

In linea generale, l'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate, ossia:

- Quando si tratta di beni immobili: alla stipula dell'atto che comporta il trasferimento della proprietà, ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sul bene;
- Quando si tratta di beni mobili: all'atto della consegna o spedizione;
- Quando si tratta di prestazioni di servizi: al momento del pagamento del corrispettivo.

Tuttavia, l'operazione si considera effettuata se anteriormente viene emessa fattura o pagato in tutto o in parte il corrispettivo. In particolare, è effettuata (art. 6 co. 4 del DPR 633/72):

- Alla data di emissione della fattura, limitatamente all'importo fatturato;
- Alla data di pagamento del corrispettivo, limitatamente all'importo versato.

Il termine ultimo di esercizio della detrazione, con la nuova disciplina, coincide con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto, mentre con la disciplina previgente, esso coincideva con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si era verificata l'esigibilità.

Esempio:

Se una cessione di beni è stata effettuata in data 20/03/2017, l'IVA può essere detratta, al più tardi, nell'ambito della dichiarazione IVA relativa al 2017, da presentare entro il 30/04/2018.

Corso Duca degli Abruzzi, 2 - 10128 Torino (Italia)
tel. +39 011 5611035 (r.a.) - fax +39 011 5612716
E-mail: info@torinoconsulting.it - www.torinoconsulting.it

2. NUOVI TERMINI DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE D'ACQUISTO

Secondo il nuovo art. 25 co. 1 del DPR 633/72, le fatture di acquisto e le bollette doganali devono essere annotate sul registro IVA degli acquisti:

- Anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione;
- Al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura, con riferimento al medesimo anno.

3. COORDINAMENTO TRA I TERMINI DI DETRAZIONE E REGISTRAZIONE

Risulta un disallineamento tra il termine di cui all'art. 19 e quello di cui all'art. 25 del DPR 633/72. Questo fa emergere alcune criticità con particolare riferimento alle fatture relative ad operazioni effettuate nell'anno di imposta "X" e ricevute nell'anno di imposta "X+1".

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, occorre che siano verificati due presupposti:

1. Uno di natura sostanziale, ossia la circostanza che l'imposta sia divenuta esigibile;
2. Uno di natura formale, consistente nel possesso della fattura da parte del cessionario o committente.

Quindi, ne consegue che, il termine per l'esercizio della detrazione viene individuato quando si verifica tale duplice condizione.

Pertanto, nel caso di una fattura con IVA divenuta esigibile nel mese di dicembre 2017, ricevuta dal cessionario o committente nel 2018, la detrazione può essere esercitata, previa registrazione della fattura:

- nell'ambito delle liquidazioni IVA periodiche del 2018;
- al più tardi, nell'ambito della dichiarazione IVA relativa al 2018, da presentare entro il 30.4.2019.

Per coloro che non avessero esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA entro i termini sopra descritti, è comunque possibile "recuperare" l'imposta a credito mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa "a favore", entro il termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Ai sensi dell'art. 26 co. 2 del DPR 633/72, 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.

Due casi particolari di differimento dell'esigibilità:

1. il meccanismo dello split payment di cui all'art. 17-ter del DPR 633/72;
2. il regime dell'IVA per cassa di cui all'art. 32-bis del DL 83/2012.

Split payment

Ai sensi dell'art. 3 del DM 23.1.2015, l'imposta relativa alle operazioni soggette a split payment diviene esigibile, di regola, al momento del pagamento del corrispettivo, ferma restando la possibilità, da parte dell'acquirente, di optare mediante comportamento concludente per l'anticipazione dell'esigibilità:

- al momento di ricezione della fattura;
- al momento di registrazione della fattura medesima.

Tuttavia, laddove si applichi la regola generale, viene meno l'obbligo di annotare la fattura di acquisto entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di ricevimento della stessa.

Infatti, in caso di applicazione del meccanismo dello *split payment*, l'annotazione del documento deve avvenire entro il termine fissato per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui l'imposta diverrà esigibile, ancorché la fattura sia stata ricevuta in un periodo d'imposta precedente.

Regime dell'IVA per cassa

Per i soggetti che, in presenza dei requisiti, adottano il regime dell'IVA per cassa, il momento di esigibilità dell'imposta coincide, in linea generale, con il momento in cui il corrispettivo viene effettivamente pagato, sia con riferimento alle operazioni attive che con riferimento alle operazioni passive.

A tal proposito, il diritto alla detrazione deve essere "ancorato" al peculiare momento di esigibilità previsto nell'ambito del regime speciale, vale a dire:

- al momento in cui il corrispettivo viene pagato;
- o, comunque, decorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione.

Per le regole di registrazione delle fatture di acquisto è stato anche chiarito che, con riferimento ad un acquisto effettuato nel 2017 con fattura ricevuta entro il 31/12/2017, la registrazione può avvenire, al più tardi, entro il 30/04/2018.

Sotto il profilo operativo:

- se la registrazione viene effettuata nel 2017 si applicano le regole ordinarie di annotazione sul registro degli acquisti;
- se la registrazione viene effettuata nei primi 4 mesi del 2018 (tra l'1.1.2018 e il 30.4.2018) occorre istituire un'apposita sezione nel registro IVA degli acquisti, relativa alle fatture ricevute nel 2017, per le quali l'IVA non può essere detratta nell'ambito delle liquidazioni periodiche, ma concorre alla determinazione del saldo IVA 2017.

Mentre, con riferimento ad un acquisto effettuato nel mese di dicembre 2017 con fattura ricevuta nel 2018, la registrazione può invece avvenire, al più tardi, entro il 30/04/2019.

Coerentemente con quanto chiarito per le fatture ricevute nel 2017, la registrazione del documento ricevuto nel 2018 dovrà essere effettuata in un'apposita sezione del registro degli acquisti soltanto se l'annotazione avviene nei primi 4 mesi del 2019.

La ricezione della fattura d'acquisto da parte del cessionario o committente, ove non risultante da posta elettronica certificata o da altri sistemi che attestino la ricezione del documento, deve emergere dalla corretta tenuta della contabilità.

Sono fatti salvi i comportamenti adottati dai soggetti passivi IVA con riferimento alla liquidazione IVA periodica relativa al mese di dicembre.

Non saranno sanzionabili, dunque i soggetti passivi IVA che, avendo ricevuto entro il 16.1.2018 fatture relative ad operazioni con IVA esigibile nel 2017, hanno computato l'imposta a credito nella liquidazione relativa al mese di dicembre 2017.

Nel confermarVi che lo studio è a disposizione per ogni ulteriore approfondimento, con l'occasione Vi porgiamo i nostri più distinti saluti.

- Torino Consulting –

Corso Duca degli Abruzzi, 2 - 10128 Torino (Italia)
tel. +39 011 5611035 (r.a.) - fax +39 011 5612716
E-mail: info@torinoconsulting.it - www.torinoconsulting.it