

*Dott. Rizzi Mauro***Ai sig.ri Clienti****Circolare n. 02/2018**

Brescia, 15/01/2018

Detrazione IVA: tempi di registrazione delle fatture datate 2017; il caos calmo di inizio anno

Le comunicazioni che in questo periodo “circolano” fra i vari operatori economici sembrano schegge impazzite.

Ma sono sintomatiche della preoccupazione, non del tutto infondata, derivante dalle regole di detrazione Iva applicabili ai documenti emessi a partire dall' 1 gennaio 2017.

Ma il timore, quello sano che genera accortezza, non deve portare all'allarmismo.

La soluzione arriverà; deve arrivare.

Questioni aperte

Si legge di alcuni che chiedono di ricevere le fatture entro una certa data, pena la perdita del diritto alla detrazione; e che quindi non pagheranno i propri fornitori (almeno per la parte relativa all'Iva non detratta) se non riceveranno la fatture entro il termine da essi stessi fissato, dimenticando che una volta effettuata l'operazione, tra Iva e imponibile si verifica una commistione formante l'intero debito.

I nuovi termini per esercitare il diritto alla detrazione – modificati dall'art. 2, D.L. 50/2017 - sono indicati nell'art. 19, D.P.R. 633/1972: si è passati dalla presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello di effettuazione delle operazioni, all'anno stesso.

Riteniamo che il dettato normativo sia troppo restrittivo per consentire il corretto esercizio della detrazione, considerando anche il coordinamento con altre disposizioni nazionali.

Alcuni, ad esempio, chiedono che l'invio delle fatture avvenga entro il 12.1.2018.

Ecco alcune osservazioni.

1) risulta inutile chiedere ai fornitori la “cortesia” di inviare le fatture entro il 12.1.2018. Se un fornitore non facesse ciò, il diritto alla detrazione verrebbe perso?

Sul tema si veda infra più diffusamente.

2) si legge in talune comunicazione che l'invio delle fatture debba avvenire entro “e non oltre” la data suindicata; invero l'art. 25, D.P.R. 633/1972, anch'esso modificato dall'art. 2, D.L.

Dott. Rizzi Mauro

50/2017, prevede l'obbligo di registrazione "comunque" entro l'anno in cui il documento è ricevuto, per cui anche se il ricevimento del documento avvenisse successivamente al termine autonomamente fissato scatta "comunque" l'obbligo di annotazione nel registro acquisti. Sul punto ci si chiede se, con la locuzione utilizzata dal legislatore, si deve intendere implicitamente abrogata la disposizione (art. 6, co. 7, D.P.R. 695/1995) che consente di omettere la registrazione delle fatture per le quali non veniva esercitato il diritto alla detrazione;

3) la fattura, a mente dell'art. 21, comma 1, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972 "si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente". Pertanto, è tecnicamente errato chiedere ad un fornitore la spedizione a gennaio 2018 di una fattura datata (formata, ma non inviata e quindi non emessa) dicembre 2017;

4) alcune fatture potrebbero correttamente essere emesse (formate ed inviate) entro il 15.1.2018 per operazioni effettuate (ai sensi dell'art. 6, D.P.R. 633/1972) nel mese di dicembre. Si pensi alle operazioni oggetto di fatturazione differita (art. 21, co. 4, D.P.R. 633/1972): queste non potranno mai essere inviate al cliente entro il 12.1.2018, in quanto non ancora emesse. Per queste fatture, l'obbligo di registrazione cadrebbe nel 2017, in quanto esse vanno annotate "in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta". Anche la circ. Min.Fin. n. 328/E/1997 aveva precisato che le fatture passive «devono essere annotate nel registro degli acquisti, entro l'anno nella cui dichiarazione viene esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta»: ossia a dicembre 2017 (o nel terzo trimestre), ancorché l'invio della dichiarazione annuale avverrà nel 2018.

Pertanto, per operazioni (es. consegne di beni) effettuate nel dicembre 2017 (art. 6, co. 1, D.P.R. 633/1972) la fattura può essere emessa entro il 15.1.2018 (art. 21, co. 4, citato), ma – per esercitare il diritto alla detrazione (art. 19, co. 1, D.P.R. 633/1972) occorre che l'annotazione sia avvenuta nel dicembre 2017 (art. 25 citato), con evidenti difficoltà di gestione informatica.

Questo non corretto coordinamento delle disposizioni nazionali non consente – di fatto – l'esercizio della detrazione, che non può essere soggetto a restrizioni (tra le tante: Corte di Giustizia Ue, in causa C-385/09).

Vero è che, secondo la giurisprudenza unionale (punto 46 della causa C-95/07, Ecotrade), "un termine di decadenza la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, il quale abbia omissso di richiedere la detrazione dell'IVA a monte,

Dott. Rizzi Mauro

privandolo del diritto a detrazione, non può essere considerato incompatibile col regime instaurato dalla sesta direttiva (N.d.A.: ora Dir. 2006/112/CE)”; ma ciò, precisano i Giudici, “purché,...esso non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività), (v. sentenze 27 febbraio 2003, causa C-327/00, Santex, Racc. pag. I-1877, punto 55, e 11 ottobre 2007, causa C-241/06, Lämmerzahl, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 52)”.

5) un altro problema di coordinamento, analogo a quello esposto nel punto precedente, attiene alla regolarizzazione delle operazioni per le quale non è stata emessa fattura o è stata ricevuta una fattura irregolare. L’art. 6, D.Lgs. 471/1997 impone la regolarizzazione entro i 30 giorni successivi a quello dello scadere del quarto mese successivo alla data di effettuazione dell’operazione.

Or dunque: una operazione effettuata (es. consegna di beni, ma anche il pagamento di un servizio) nel mese di dicembre 2017 per la quale non è stata emessa la fattura o è stata ricevuta una fattura irregolare, va regolarizzata entro il 30.5.2018. Ma a quella data la dichiarazione annuale Iva, entro cui confluiscono le operazioni (registrate nel 2017) per le quali si è esercitato il diritto alla detrazione, sarà già stata presentata (il termine è fissato al 30.4.2018).

Evidentemente anche in questa ipotesi, salvo un indirizzo meramente interpretativo, il diritto alla detrazione verrebbe di fatto impedito, in violazione dei principi unionali.

Per completezza, si segnala sul punto la novità, in termini di sistema sanzionatorio, introdotto dal comma 935 dell’articolo unico della Legge di Bilancio 2018, secondo cui “All’articolo 6, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi: In caso di applicazione dell’imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l’anzidetto cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. La restituzione dell’imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale”.

Soluzioni

Le soluzioni che possono essere adottate devono venire da una revisione della normativa, allungando i termini per esercitare il diritto alla detrazione e meglio coordinando le varie disposizioni.

Dott. Rizzi Mauro

Nel frattempo, c'è il rischio – oltre che di una censura a livello europeo - che alcuni soggetti passivi evitino di “chiudere” la liquidazione del mese di dicembre 2017, per consentire la registrazione dei documenti che dovessero essere recapitati nel corso dei primi mesi del 2018, e quindi di omettere il versamento Iva per determinare l'effettivo debito del periodo.

Alcuni potrebbero anche decidere di presentare una dichiarazione integrativa successivamente al termine del 30.4.2018, con ovvie duplicazioni di adempimenti da gestire sia da parte degli operatori economici sia da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Altri, non avendo esercitato il diritto in dichiarazione, potrebbero decidere di presentare istanze di rimborso (entro il termine biennale previsto dall'art. 21, D.Lgs. 546/1992 e ritenuto coerente con la norma sovranazionale dalla Corte di Giustizia, causa C-427/10), dato che – a dispetto di quanto prevede l'art. 25, D.P.R. 633/1972, che subordina il diritto alla detrazione alla registrazione del documento – “la legge non subordina l'esercizio del diritto alla detrazione al rispetto dell'adempimento formale. L'obbligo della registrazione di detti documenti, al pari di tutti gli altri adempimenti contabili, continua, perciò, a sussistere per le esigenze che si ricollegano all'accertamento del tributo” (circ. Min. Fin. n. 328/E/1997, § 3.5.2).

Invero, la detrazione spetta per il possesso di una regolare fattura: l'art. 178, comma 1, lettera a), Dir. 2006/112/CE richiede per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA solo il “possesso di una fattura redatta” conformemente alla normativa, senza alcun cenno alla necessità della sua registrazione.

Sul punto si ricorda il procedimento Idexx Laboratories Italia (Corte di Giustizia Ue, causa C-590/13): l'omessa registrazione delle fatture d'acquisto integra, infatti, una violazione di carattere formale non solo per le operazioni in reverse charge (così superando un primo orientamento della Cassazione; cfr. sent. n. 3107/2014), ma anche per quelle in regime ordinario, il cui debitore d'imposta sia, cioè, il cedente o prestatore. Sulla scorta di questa conclusione generale, i giudici di legittimità hanno affermato che, “se il contribuente si attiene agli obblighi formati-contabili prescritti dalla normativa interna (nella specie annotando regolarmente le fatture attive e passive nei registri dei corrispettivi e degli acquisti), graverà sull'Amministrazione fiscale che intenda disconoscere il diritto a detrazione negando la corrispondenza della realtà effettuale a quella rappresentata nelle scritture contabili l'onere della relativa prova; diversamente ove il contribuente non si attenga alle prescrizioni formali e contabili disciplinate dall'ordinamento interno, sarà onere dello stesso, a fronte della contestazione di omessa od irregolare tenuta delle scritture contabili (nella specie dei registri IVA dei corrispettivi e degli acquisti), fornire adeguata prova della

Dott. Rizzi Mauro

esistenza delle condizioni sostanziali cui la normativa comunitaria ricollega la insorgenza del diritto a detrazione” (Cass. n. 25871/2015; Id.; n. 18924/2015; Id. n. 11168/2014).

Insomma, nulla è ancora perduto. E se la calma è la virtù dei forti, attendiamo la correzione normativa, anche nell'interesse pubblico.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti