

---

# Esigibilità vs. Detrazione dell'imposta - Riflessioni sul ciclo IVA

---

di [Claudio Sabbatini](#)

**Pubblicato il 14 Marzo 2018**

“Vedere l’albero e non vedere la foresta”. Questa metafora ben riassume le importanti questioni sollevate dagli addetti ai lavori a seguito dell’interpretazione fornita dalla circolare 1/E/2018 sulla detrazione d’imposta assolta sulle fatture passive...

“Vedere l’albero e non vedere la foresta”. Questa metafora ben riassume le importanti questioni sollevate dagli addetti ai lavori a seguito dell’interpretazione fornita dalla [circolare 1/E/2018](#) sulla detrazione d’imposta assolta sulle fatture passive.

Ma probabilmente sarebbe meglio concentrarsi sui termini di emissione delle fatture attive.

## L’albero

E’ fuori discussione che il legislatore, nel consentire la detrazione dell’IVA assolta sugli acquisti “*al più tardi con la dichiarazione relativa all’anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo*” (così l’art. 19, comma 1, D.P.R. 633/1972 a seguito delle modifiche operate dal D.L. 50/2017), ha ristretto i termini entro cui esercitare il diritto di scomputare l’imposta.

E la circolare 1/E dell’[Agenzia delle entrate](#) ha impedito, richiamando un precedente della Corte di Giustizia UE (causa C-152/02), di esercitare la detrazione se prima il contribuente non è venuto in possesso della fattura. La ricezione del documento (requisito formale) consente la detrazione (aspetto sostanziale) consente la detrazione solo nel periodo in cui è ricevuto.

Sul punto la sentenza C-152/02, pur esprimendosi in relazione alla formulazione dell’art. 18 della sesta direttiva (Dir. 77/388), non dissimile dagli articoli 178 e 179 della Direttiva rifiuta (Dir. 2006/112), è chiara

quando afferma (punto 29): *“Riconoscere sistematicamente che il diritto alla deduzione possa ricollegarsi al periodo d'imposta nel quale il diritto medesimo è sorto, indipendentemente dalla data alla quale il soggetto d'imposta entri effettivamente in possesso della fattura, comporterebbe un rischio rilevante quanto al controllo, da parte di ogni Stato membro, degli elementi presenti nelle dichiarazioni dell'IVA”.*

## **Norma sovranazionale e interna**

L'interpretazione fornita pare essere in linea con la norma unionale che vuole, in linea generale, che la detrazione venga fruita immediatamente (nel medesimo periodo di imposta in cui il diritto sorge).

Vero è anche, però, che contrasta con la norma nazionale (art. 1, D.P.R. 100/1998: *“Entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*) che consente di detrarre anche l'IVA sulle fatture ricevute oltre il periodo fiscale di chiusura, purché entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica. Di fatto, il documento di prassi interno intende rendere inefficace la disposizione interna, che però non può essere abrogato da un documento di prassi.

## **Questioni aperte sulla nuova detrazione IVA**

Inoltre, alcune problematiche non sono state risolte, palesando una certa incongruenza di funzionamento del sistema.

Ad esempio, si nota un mancato coordinamento tra quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate (ossia la necessità che, per esercitare il diritto alla detrazione, sussista il duplice presupposto di esigibilità dell'imposta e possesso della fattura al termine del medesimo periodo di riferimento) e i termini per la detrazione nei casi di regolarizzazione delle fatture per acquisti intra-UE. Infatti, per l'acquisto di beni, il momento impositivo (momento di effettuazione dell'operazione) coincide con l'inizio del trasporto o della

spedizione dallo Stato UE di partenza (art. 39, D.L. 331/1993), mentre l'esigibilità sorge dopo il ricevimento della fattura di acquisto, previa integrazione e annotazione della stessa nel registro Iva vendite (art. 46, D.L. 331/1993). L'annotazione deve avvenire entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento della fattura, ma il debito di imposta va computato con riferimento al mese di ricevimento (art. 47, co. 1, D.L. 331/1993).

La detrazione, invece, è effettuata secondo l'ultimo periodo del co. 1 dell'art. 47: *“Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta, le fatture sono annotate distintamente anche nel registro di cui all'articolo 25 del predetto decreto”*. Così, ad esempio, per un acquisto effettuato a gennaio 2018, con ricevimento della fattura nel medesimo mese, occorre integrare ed annotare il documento entro il 15 febbraio 2018, ma computando l'imposta a debito nel mese di gennaio.

A questo punto, ci si chiede se la detrazione possa essere operata a gennaio (mese di ricezione del documento) o a febbraio (mese di annotazione del documento). Il problema è ancor più evidente nell'ipotesi di regolarizzazione di un acquisto intra-UE; secondo l'art. 46, co. 5, D.L. 331/1993 *“Il cessionario di un acquisto intracomunitario ... che non ha ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve emettere entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione stessa la fattura di cui al comma 1, in unico esemplare; se ha ricevuto una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale deve emettere fattura integrativa entro il giorno 15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria”*.

Quindi, un acquisto effettuato a gennaio 2018 (data di partenza/spedizione dei beni), per il quale non è stata ricevuta la fattura entro il mese di marzo 2018, va regolarizzato con emissione di una fattura (cd. “autofattura”) entro il 15 aprile 2018. Mentre l'Iva a debito va computata nel mese di marzo, per la detrazione vale quanto previsto dagli ultimi due periodi dell'art. 47, co. 1, D.L. 331/1993: *“Le fatture di cui all'articolo 46, comma 5, sono annotate entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente. Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta, le fatture sono annotate distintamente anche nel registro di cui all'articolo 25 del predetto decreto”*.

La problematica illustrata si propone anche per gli acquisti territorialmente interni di servizi presso operatori non stabiliti in Italia (ma lo stesso vale per il *reverse charge* “interno”). Per i servizi generici il momento impositivo scatta con l'ultimazione della prestazione (art. 6, co. 6, D.P.R. 633/1972), che può considerarsi realizzata al momento della ricezione della fattura (C.M. 21.5.2013, n. 16/E; C.M. C.M. 20.9.2012, n. 35/E, punto 3.1), mentre per gli altri servizi (non generici) l'operazione si considera effettuata al pagamento o, se precedente, alla ricezione della fattura. La regolarizzazione avviene, se

l'acquisto è effettuato presso operatori economici UE non stabiliti in Italia, secondo le disposizioni, *retro* esaminate, previste dagli artt. 46 e 47, D.L. 331/1993, mentre se il fornitore è extra-UE l'autofattura va emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (art. 21, co. 4, lett. d), D.P.R. 633/1972). L'autofattura emessa va registrata nel registro Iva vendite entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione della prestazione. La questione si apre con riferimento al momento a partire dal quale è possibile esercitare la detrazione.

Seguendo l'interpretazione proposta dall'Agenzia delle entrate, in tutti i casi paventati si potrebbe avere un ingiustificato disallineamento tra il sorgere del debito (esigibilità) e il sorgere del credito (detrazione).

I due momenti (esigibilità e detrazione), per evitare distorsioni nel meccanismo del *reverse charge*, devono necessariamente coincidere, come (timidamente e per altri motivi) si legge nella C.M. 35/E/2012: *“Alla luce delle disposizioni sopra richiamate, per motivi di certezza e di semplificazione, si deve ritenere che la fattura emessa dal prestatore comunitario non residente possa essere assunta come indice dell'effettuazione dell'operazione. E' dunque al momento di ricezione della fattura che va ricondotta l'esigibilità dell'imposta (a cui è collegata la debenza e la detrazione dell'IVA) che deve essere assolta dal committente, a prescindere dall'effettuazione del pagamento. Pertanto, a fronte della ricezione della fattura da parte del prestatore comunitario non residente, il committente nazionale di prestazioni «generiche» ex articolo 7ter applica l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile, con la tempistica definita dalla specifica disciplina richiamata in materia di acquisti intracomunitari”*.

## La foresta

Gli operatori e i primi commentatori, si sono concentrati – giustamente – sul momento in cui si può esercitare il diritto alla detrazione (lato passivo), e alla modalità di “provare” che il documento registrato sia stato ricevuto entro il termine di chiusura del periodo oggetto di liquidazione dell'imposta.

Le incongruenze segnalate potranno essere risolte con un po' di ragionevolezza; per le questioni operative bisogna solo modificare il modo di operare.

Ma, riteniamo, il vero problema va ricercato sul lato attivo, in quanto quando entrerà in vigore l'obbligo generalizzato di emettere fatture elettroniche (art. 1, co. 909, 916, 917 e da 920 a 923, L. 27 dicembre 2017, n. 205) sarà necessario modificare le procedure interne di molti operatori economici, i quali hanno

l'abitudine di redigere il documento nei primi giorni del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni, ma datando lo stesso con l'ultimo giorno del mese.

Questo *modus operandi* è in contrasto con quanto previsto dall'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 21, D.P.R. 633/1972: "La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente".

Così, una fattura riportante la data del 28/2 ma formata (redatta) in data 1/3, si considera emessa a marzo, con il rischio di aver emesso tardivamente il documento.

Le conseguenze, in termini sanzionatori, sono ben più gravi del differimento della detrazione al periodo di ricevimento del documento. Tra l'altro, anche questa problematica sarà risolta con la fatturazione elettronica, giacché il documento sarà inviato o messo a disposizione – per il tramite del sistema di interscambio (SDI) - del cessionario o committente il medesimo giorno di emissione, così che il momento di esigibilità e di detrazione davvero coincideranno.

14 marzo 2018

Claudio Sabbatini e Gioacchino Pantoni



L'articolo è stato di tuo gradimento?  
Scopri l'Abbonamento a   
Ogni giorno approfondimenti in materia  
fiscale, utilità gratuite e sconti riservati  
[Clicca Qui per avere più informazioni](#)