

Nota congiunta

DETRAZIONE IVA, ARRIVO DELLA FATTURA E DPR 100/98 *L'arrivo differito non giustifica alcun slittamento dei termini di pagamento*

Roma, 27 marzo 2018

Art. 2 D.L. 50/2017. Il tema della detrazione dell'Iva è indubbiamente fra quelli che, da inizio del 2018, sta creando difficoltà agli operatori. Vi è l'esigenza che il Parlamento rimetta ordine alla materia. Il "criterio dell'arrivo" delineato dall'apprezzabile sforzo interpretativo offerto dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 1/E/2018 doveva essere accolto (solo) come una soluzione per la gestione delle fatture di fine anno (questo era il problema da risolvere che l'Agenzia, a nostro giudizio, ha risolto nel migliore di modi prospettabili) ma da più parti viene invece interpretato come una complicazione per le fatture di tutto il resto dell'anno. C'è, in sostanza, chi ritiene che l'Iva di una fattura datata fine mese, ma arrivata i primi giorni del mese successivo, non possa più essere detratta già con la liquidazione relativa al mese di emissione (mese di esigibilità dell'imposta) con conseguente slittamento del *dies a quo* (momento iniziale) del diritto alla detrazione. Il resto, poi, lo fa chi profitta di qualsiasi pretesto per ritardare i termini di pagamento della fornitura. Fra i cessionari/committenti c'è infatti addirittura chi, richiamando impropriamente i contenuti di detta circolare, "invoca" (con toni più o meno cordiali a seconda dello stile) lo slittamento di un mese dei termini di pagamento delle fatture che non pervengono entro lo stesso mese della fornitura. E' proprio così? E cosa può contro eccepire il fornitore a fronte di tali "pretese"? A giudizio delle scriventi Associazioni:

- (i) a fronte della descritta interpretazione restrittiva può essere, innanzitutto, controproposta una diversa interpretazione dai toni molto meno rigidi e di seguito illustrata;
- (ii) a prescindere dalla lettura (restrittiva o meno restrittiva) che ognuno riterrà singolarmente di adottare in merito al "criterio dell'arrivo", non vi debbono essere invece discussioni di sorta (questo sì) circa il fatto che "pretese" in merito allo slittamento dei termini di pagamento sono prive di qualsiasi ben che minimo fondamento e pertanto vanno semplicemente respinte al mittente (si veda in calce un possibile fac simile di risposta).

Il punto della "discordia"

Come premesso, da più parti (anche in dottrina), viene sostenuto che detta circolare, nel fare salvi (§ 1.4) i comportamenti di chi, fino al 16 gennaio 2018, aveva retro imputato le fatture 2017 ricevute nei primi giorni del nuovo anno, lasci intendere che il criterio della data di arrivo "travolga" anche le fatture (ad esempio quelle datate 28 febbraio 2018) che arrivano i primi giorni del mese successivo (ad esempio il 2 marzo) con la conseguenza di aver fatto sorgere l'obbligo di documentare la data di arrivo e di determinare lo slittamento di un mese della possibilità di detrarre l'Iva. Pur riconoscendo che tali osservazioni non sono completamente destituite di fondamento, con sommo rispetto, chi scrive ritiene sia tuttavia possibile una diversa lettura. Vediamo il perché.

La circolare (ri)espande il *dies ad quem* anche per le fatture di fine anno

La C.M. 1, sposando un'interpretazione euro orientata (che richiama cioè gli insegnamenti della giurisprudenza comunitaria¹ e le norme della direttiva²), richiede ai fini della detrazione la compresenza di due requisiti:

- (i) quello sostanziale dell'esigibilità, in cui sorge il diritto (*dies a quo*, aggiungiamo noi, "teorico");

¹ Insegnamenti di cui alla sentenza 29/4/2004 Terra Bauberdarf-Handel, in causa C-152/02. Insegnamenti confermati anche nelle recenti conclusioni dell'Avvocato generale in due cause pendenti in Corte di Giustizia che vedono coinvolte le norme della Repubblica slovacca e del Portogallo (conclusioni del 30/11/2017 in causa pendente C-8/17 e conclusioni del 26/10/2017 in causa pendente C-533/16) e che dovrebbero a breve concludere l'iter.

² Artt. 167, 168, 178 e 179 della Direttiva 2006/112/CE.

(ii) quello formale del possesso/arrivo di una valida fattura (*dies a quo*, aggiungiamo noi, “esercitabile”).

Coordinando l’art. 19 e l’art. 25 del DPR 633/72, che letteralmente non si parlano, con tale interpretazione la circolare (ri)espande il termine ultimo della detrazione (*dies ad quem*) anche per le fatture arrivate nei primi giorni dell’anno successivo (poco importa se prima o dopo il 16 gennaio). Per una fattura 2017 arrivata ad inizio 2018, in sostanza, grazie all’interpretazione della circolare (apprezzabile, ribadiamo), la detrazione può essere eseguita in una qualsiasi liquidazione del 2018 (o, ai tempi supplementari, con la relativa dichiarazione annuale)³ e non necessariamente (come dice invece letteralmente l’art. 19) solo per l’anno di esigibilità dell’imposta (nel nostro esempio 2017)⁴. Anno, si noti, e non necessariamente mese come meglio osserveremo a seguire giacché il legislatore nazionale (nemmeno quello dell’art. 2 del D.L. 50/2017) non ha mai adottato il criterio “puro” della detrazione “immediata” previsto dall’art. 179 della direttiva (cioè esclusiva nel mese o trimestre di effettuazione)⁵.

Con tale lettura viene così superata anche la sproporzionata differenza (a possibile rischio di infrazione UE)⁶ fra fatture emessa ad inizio anno (che godono comunque di tempi sufficientemente ragionevoli) e fatture emessa a fine anno che, diversamente, avrebbero goduto di termini eccessivamente ristretti e che, complicazioni a parte, si sarebbero rilevati addirittura impraticabili nel caso di fattura ultratardiva senza l’opportuna apertura sulla praticabilità della dichiarazione Iva integrativa a favore offerta dalla C.M. 1/E.

***Dies a quo* e prova dell’arrivo: una lettura alternativa e “distensiva”**

La circolare (non trascuriamo di osservare) è nata dall’esigenza, da più parti sostenuta (anche, pur senza successo, in occasione delle audizioni alla Legge di Bilancio 2018), di risolvere per le fatture di fine anno il problema di una norma “sciagurata” (diciamolo senza paura); norma il cui obiettivo (vedi relazione all’art. 2 del D.L. 50/2017), passando per la detrazione immediata (*rectius* entro l’anno di esigibilità), doveva essere quello di allineare/avvicinare i flussi DTE (fatture attive inviate dai fornitori) e DTR (fatture inviate dai clienti) della comunicazione dati fatture al fine di ridurre il rischio che il fornitore emetta fattura senza poi dichiararla (evadendo così l’Iva, etc.). Norma che, però, se applicata alla lettera, avrebbe creato complicazioni gestionali eccessive proprio per le fatture arrivate nell’anno successivo a quello di esigibilità. Criticità che oggi la circolare apprezzabilmente risolve fornendo la retro citata interpretazione in grado di (ri)espandere il termine finale (il *dies ad quem* appunto).

Fatta questa premessa la C.M. 1/E non dovrebbe quindi creare eccessivo allarmismo per le fatture che arrivano nei termini utili alla relativa liquidazione periodiche in corso d’anno (ad esempio quelle di gennaio per la liquidazione del 16/02; quelle di febbraio per la liquidazione del 16 marzo e così via). Proviamo ad argomentare tale affermazione.

Innanzitutto, la circolare non ha fornito alcuna espressa esemplificazione riferita a fatture datate 2018 (si limita ad esemplificare il caso delle fatture datate 2017 arrivate ad inizio 2018). Si tratta della più “insipida” delle (contro) osservazioni, ma serve a non trascurare il citato contesto (e, se vogliamo, l’esemplificazione circoscritta al solo caso in questione ne può essere conferma implicita).

Giova poi osservare i toni a nostro giudizio decisamente “distensivi” in merito ai criteri di verifica del momento in cui la fattura d’acquisto è stata ricevuta. Se si legge dal basso verso l’alto la precisazione della circolare (pag. 10) si possono meglio apprezzare detti toni con i quali, in sostanza, viene detto che l’arrivo è, di fatto, riconducibile alla protocollazione progressiva (da sempre) richiesta dall’articolo 25, laddove la ricezione non risulti da pec o altri sistemi che attestino la ricezione del documento. Non pare ravvisabile, insomma, alcun innovativo “accanimento” probatorio. Non si ravvisa, in altri termini, alcuna innovativa “prescrizione” probatoria in capo ai contribuenti né alcun invito (nemmeno implicito) ai verificatori di

³ Preferibilmente (ma non necessariamente) adottando dei registri sezionali e addirittura (aspetto su cui pochi credevano) nell’*extra-time* offerto dalla disciplina delle dichiarazioni integrative a favore (anche su questo aspetto la circolare ha apprezzabilmente fugato qualsiasi dubbio).

⁴ Rimane in ogni caso ferma la detrazione secondo le condizioni (percentuale) esistenti nel momento di esigibilità dell’imposta o, per chi adotta il *cash accounting*, di effettuazione dell’operazione.

⁵ Invero qualcosa di solo parzialmente simile alla detrazione “immediata” l’avevamo conosciuto, prima delle modifiche introdotte dal D.Lgs 313/1997, quando la detrazione non esercitata per il “mese di competenza” non poteva essere recuperata nei mesi successivi ma solo in sede di dichiarazione annuale (si trattava dell’abrogato art. 27, comma 5, del DPR 633/72).

⁶ Si ricorda che presso la Commissione UE è pendente la denuncia presentata a maggio 2017 dall’Associazione nazionale commercialisti (ANC) e Confimi Industria il cui iter, tutt’ora in corso, è iniziato lo scorso agosto.

andare a caccia di dette prove o controprove per contestare arrivi successivi a quelli diversamente desumibili (dice la circolare) dalla protocollazione progressiva delle fatture di acquisto. Prove che, comunque, riteniamo sia comunque opportuno documentare per le fatture a cavallo d'anno, ma solo per l'eventuale esigenza di guadagnare lo "slittamento" del *dies ad quem*. Prova preferibilmente da documentare, aggiungiamo, anche nel caso degli acquisti, anche intracomunitari, in *reverse charge* per i quali il contribuente è debitore d'imposta e ha l'onere di annotazione, previa integrazione, dell'Iva a debito nel mese di arrivo (o meglio dovremmo dire con riferimento al mese di arrivo) della fattura passiva. "Preferibilmente", dicevamo, ma anche non necessariamente, giacché - tutto sommato - lo ricorda anche la circolare n. 1/E/2018 (anche in questo caso con toni che non ci sembrano particolarmente minacciosi) che a presidio dei ritardi esagerati "permane" la disciplina dell'autofattura denuncia che, non fa male osservarlo, riguarda comunque le fatture "non emesse" (non necessariamente quindi anche quelle emesse e magari pagate tempestivamente ma, sbadatamente, dimenticate nel cassetto ai fini dell'annotazione per la detrazione).

Nessun accanimento probatorio, giova osservare, nemmeno per i soggetti (cessionari/committenti) dell'articolo 17-ter tenuti ad applicare lo *split payment* e che optano (ex comma 2 dell'art. 3 del D.M. 23/01/2015) per "*l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura ovvero al momento della registrazione della medesima*", in luogo del pagamento. Sul punto, infatti, la circolare 1/E espressamente riconosce come per l'applicazione dell'esigibilità anticipata si possa dare alternativamente rilevanza (anche in relazione alla singola fattura) alla ricezione oppure al momento della sua registrazione.

Per le fatture in corsa d'anno, insomma, non traspare a nostro giudizio alcun invito a modificare i comportamenti consolidati e diffusi basati (come diremo a seguire) anche su chiare previsioni normative (l'art. 1 del DPR 100/98) che non sono state abrogate. Tutto ciò almeno fino a fine del 2018, poi si vedrà. Dal 2019 (o da luglio 2018 nei due casi di applicazione anticipata) con l'arrivo della fatturazione elettronica (XML/SdI) potrebbero cambiare i paradigmi: la fattura si considererà emessa al momento della trasmissione o messa a disposizione elettronica (come direbbe attualmente l'articolo 21, comma 1, del DPR 633/72) oppure al momento del rilascio della ricevuta di consegna da parte del SdI (come dice l'art. 2, comma 4, del D.M. 55/2013 per le fatture verso la P.A.) oppure potrebbe, di fatto, ancora sopravvivere l'ipotesi in cui una fattura formata in data antecedente alla trasmissione rilevi fiscalmente già dalla prima delle due date (ossia quella apposta sul documento) come pare sostenere la C.M. 18/E/2014 (§1.4) ?⁷ Proprio quest'ultima, peraltro, potrebbe essere l'apprezzabile soluzione che dovrebbe trovare conferma nel prossimo provvedimento attuativo delle novità in questione come emerso dai lavori condivisi al Forum Fe del 26 marzo presso l'Agenzia delle entrate. E avrà ancora rilevanza l'onere della protocollazione in arrivo o quale ruolo giocheranno, ai fini della detrazione, la ricevute di consegna del SdI anche ai fini dell'applicazione del DPR 100/98 ? Tema, quest'ultimo, su cui si è discusso anche al Forum del 26 marzo in termini di non necessario contrasto fra ricevuta di consegna e applicazione del DPR 100.

In attesa di risposte ufficiali sullo scenario futuro, giova anche osservare che, allo stato, nessun dato compromettente si ritiene possa derivare alla data di annotazione riportata dai software nel flusso DTR della comunicazione dati fatture passive. Data che, ad oggi, non deve necessariamente coincidere con quella di ricezione della fattura: nel registro acquisti di cui all'articolo 25, infatti, non è richiesta l'annotazione della data di ricezione della fattura ma solo del protocollo attribuito in ordine di arrivo. Protocollo di cui, peraltro, non è richiesta comunicazione in detto flusso dove semmai va indicato il numero attribuito alla fattura dal fornitore⁸. Annotazione, quella della fattura acquisto, il cui termine non è nemmeno rigidamente fissato dalla norma ma che va semplicemente effettuata "*anteriamente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta*".

Dies a quo teorico, dies a quo esercitabile e l'articolo 1 del DPR 100/98

⁷ Più precisamente ai sensi dell'art. 21 comma 1 la fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa "*all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente*". A tal riguardo nella C.M. 18/E/2014, §1.4, L'Agenzia delle entrate ha comunque precisato che "*la data apposta sul documento nel rispetto di tali criteri sarà determinante ai fini fiscali*" giacché, in via presuntiva, "*l'emissione della fattura non potrà comunque essere successiva al momento della sua consegna o spedizione (fattura analogica) ovvero al momento della sua trasmissione per via elettronica o messa a disposizione del cessionario o committente (fattura elettronica)*".

⁸ Non si tratta tuttavia di un obbligo giacché il campo può essere lasciato a zero come spiegato nella C.M. 1/E/2017.

Vi è poi (su tutti) un aspetto ancora più significativo a supporto di una lettura distensiva dell'intera vicenda, ossia il fatto che la circolare non cita minimamente l'articolo 1 del DPR 100/98. Detta norma recita quanto segue:

“1. 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.

1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, ultimo periodo, si applicano anche ai soggetti di cui all'articolo 7 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542” (soggetti trimestrali, ndr).

Vi sono motivi per considerare questa norma abrogata? A giudizio di chi scrive no, giacché il contenuto non è difforme da quello della, ormai famosa, sentenza della Corte di Giustizia 29 aprile 2004 Terra Baubedarf-Handel, C-152/02 (il caso era quello della fattura datata dicembre 1999 pervenuta a gennaio 2000) ove, nel precisare che la detrazione può essere effettuata quando coesistono i due presupposti (art. 168 e 178 Direttiva 2006/112/CE), al punto 34, si sostiene che, *“In altri termini, la cessione di beni o la prestazione di servizi deve essere stata effettuata e il soggetto d'imposta deve essere in possesso della fattura o di un altro documentato considerato ad essa equivalente, secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato”*.

Va da sé che il possesso presuppone l'arrivo della fattura, ma (come retro evidenziato) il diritto sorge con l'esigibilità/effettuazione e rimane momentaneamente “ibernato” fino al momento in cui si perfeziona anche il presupposto formale ossia il possesso della fattura. Se il possesso di una fattura si perfeziona in tempo utile per la liquidazione non si vede, in sostanza, perché il DPR n.100/98 (che questo dice) debba essere dimenticato e lasciare il passo a letture più restrittive, tanto più che è la stessa sentenza che fa anche rinvio ai *“criteri fissati dallo Stato membro interessato”* e addirittura, se vogliamo dirla con i termini dell'articolo 180 della direttiva, *“Gli Stati membro possono autorizzare un soggetto passivo a procedere ad una detrazione che non è stata effettuata conformemente agli articoli 178 e 179”*.

La detrazione “immediata” nel periodo di esigibilità, in sostanza, non pare messa in discussione. E', peraltro, la stessa circolare n. 1/E/2018 che (in punto diverso da quello del citato controverso passaggio del § 1.4):

- richiamando (§ 1.2) l'articolo 179 della Direttiva 2006/112/CE ricorda come la norma comunitaria stabilisca che in linea di principio la detrazione è “immediata” ossia *“che il diritto alla detrazione va esercitato nel periodo in cui è sorto ossia nel periodo in cui l'imposta è divenuta esigibile”* ;
- precisa (§1.3) che in seguito all'intervento apportato dal D.L. 50/2017, *“risultano invariate le regole che disciplinano la nascita del diritto alla detrazione, che resta ancorato all'esigibilità dell'imposta”*;
- sottolinea altresì (§ 1,2 cit) che in base al successivo articolo 180 la direttiva fa salva la possibilità che *“gli Stati membri possono autorizzare il soggetto passivo ad operare la detrazione dell'imposta che non è stata effettuata conformemente agli articoli 178 e 179”* con la conseguenza che *“un soggetto passivo può essere autorizzato ad operare la detrazione in un periodo diverso rispetto a quello in cui tale diritto è sorto”*⁹.

Non si dimentichi, inoltre, che è proprio sul principio della detrazione “immediata” che è stato riscritto l'articolo 19 domestico. Oggi la C.M. 1/E/2018 ci ricorda quindi che tale esercizio deve avvenire nel rispetto del requisito formale (possesso fattura ed equipollenti) disciplinato dall'articolo 178 della Direttiva 2006/112/CE. Possesso la cui disciplina, nella normativa domestica, ci viene spiegata dal DPR 100/98 che dispone come ai fini della detrazione il possesso debba (semplicemente) essersi perfezionato entro il termine utile della liquidazione in cui si intende detrarre l'imposta divenuta esigibile.

A dispetto dell'attenzione sollevata sulla questione dell'arrivo, inoltre, è anche utile osservare che la C.M. 1/E/2018 non aggiunge nulla di nuovo rispetto a quanto non fosse stato già stato sostenuto dall'Amministrazione finanziaria nella C.M. 328/E/1997 (punto 3.5.2) laddove, fu precisato che *“per esigenze che si ricollegano all'accertamento del tributo ... l'esercizio del diritto alla detrazione è*

⁹ Secondo termini allungati quindi, a favore dei contribuenti è da intendersi, come avviene in Italia con il *dies ad quem* su base annuale.

subordinato al possesso di idoneo documento che, a seconda dei casi, assume la forma di fattura di acquisto, bolletta doganale, fattura di acquisto intracomunitario, autofattura, ecc.”.

In merito alla detrazione l'unico aspetto innovativo della C.M. 1/E ci pare quindi quello della retro citata (ri)espansione del *dies ad quem* anche in considerazione, infine, del fatto che nel nostro ordinamento la detrazione comunque “retro imputata” al mese di esigibilità dell'imposta (purché l'operazione risulti tempestivamente documentata dalla fattura) è prevista anche in materia di reverse charge. Si pensi, ad esempio, ai termini previsti dall'articolo 47 del D.L. 331/93 per gli acquisti intracomunitari di beni le cui fatture vanno integrate (ai sensi dell'art. 46) e annotate nel registro vendite “*distintamente, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente*” con l'ulteriore precisazione che le stesse vanno altresì annotate anche nel registro degli acquisti “*ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta*”; annotazione, quella dal lato passivo, che può avvenire contemporaneamente all'annotazione nelle vendite oppure anche successivamente secondo i canonici termini dell'articolo 25 ossia vale a dire “*a partire dal mese in cui l'imposta diviene esigibile e fino alla scadenza del termine della dichiarazione annuale*” come precisato (a seguito delle novità introdotte dal 2013) nella C.M. 12/E/2013, cap .IV, § 2.

Il caso			Termine detrazione	
n.	Fattura emessa	Data ricezione	Tesi restrittiva	Tesi ex DPR 100/98
❶	29/12 2017	04/01 2018	<i>Dies a quo</i> Gennaio 2018 (1) <i>Dies ad quem</i> Con la DAI 2019 relativa al 2018 (2)	<i>Dies a quo “teorico”</i> Dicembre 2017 (o 4° trimestre) <i>Dies a quo “esercitabile”</i> Dicembre 2017 (o 4° trimestre) <i>Dies ad quem</i> Con la DAI 2019 relativa al 2018 (2)
❷	29/12 2017	20/01 2018	<i>Dies a quo</i> Gennaio 2018 <i>Dies ad quem</i> Con la DAI 2019 relativa al 2018 (2)	<i>Dies a quo “teorico”</i> Dicembre 2017 (o 4° trimestre) <i>Dies a quo “esercitabile”</i> Gennaio 2018 (o 1° trimestre) <i>Dies ad quem</i> Con la DAI 2019 relativa al 2018 (2)
❸	30/04 2018	03/05 2018	<i>Dies a quo</i> Maggio 2018 <i>Dies ad quem</i> Con la DAI 2019 relativa al 2018 (2)	<i>Dies a quo “teorico”</i> Aprile 2018 (o 2° trimestre) <i>Dies a quo “esercitabile”</i> Aprile 2018 (o 2° trimestre) <i>Dies ad quem</i> Con la DAI 2019 relativa al 2018 (2)
❹	30/04 2018	17/05 2018	<i>Dies a quo</i> Maggio 2018 <i>Dies ad quem</i> Con la DAI 2019 relativa al 2018 (2)	<i>Dies a quo “teorico”</i> Aprile 2018 (o 2° trimestre) <i>Dies a quo “esercitabile”</i> Maggio 2018 (o 2° trimestre) <i>Dies ad quem</i> Con la DAI 2019 relativa al 2018 (2)

(1) La C.M.1/E/2018 fa comunque salva, per il 2017, la detrazione effettuata entro il 16/01/2018 per dicembre.

(2) Nel caso di detrazione in sede di dichiarazione annuale è opportuno l'utilizzo di un registro sezionale; sono tuttavia ammesse altre soluzioni che garantiscano risultati analoghi nel rispetto dei requisiti per una corretta tenuta della contabilità (C.M.1/E/2018). E' altresì appena il caso di osservare che nel caso di esercizio della detrazione direttamente in sede dichiarazione annuale (detta anche 13[^] liquidazione):

(i) l'acquisto e la relativa imposta non risulteranno dalle comunicazioni trimestrali delle liquidazioni di cui all'art. 21-bis del D.L. 78/2010;

(ii) ai fini della comunicazioni dati fatture/spesometro di cui all'art. 21 del D.L. 78/2010), rimane fermo che il periodo di competenza della trasmissione delle fatture ricevute va riferito alla data di registrazione del documento (R.M. 87/E/2017).

Termine ultimo per il recupero dell'Iva nel caso di variazione in diminuzione

Con l'approssimarsi della scadenza della dichiarazione annuale Iva relativa al 2017 (30 aprile 2018) appare utile ricordare che con tale scadenza spira anche il termine entro il quale il fornitore può esercitare la facoltà di recuperare l'Iva relativa alle variazioni in diminuzione relative ai fatti (non dipendenti dalla volontà delle parti) indicati nell'articolo 26 **comma 2**¹⁰ il cui presupposto (il diritto al recupero) è sorto nel 2017 (vedi esempi 7 e 8). Per il recupero di detta imposta la norma fa rinvio, infatti, ai termini dell'articolo 19. Ancorché un chiarimento ufficiale appaia opportuno (la C.M. 1/E/2018 non è inequivocabile sul punto) appare ragionevole ritenere che l'Iva della nota di accredito emessa nell'anno successivo, purché entro suddetti termini di scadenza della dichiarazione, possa essere detratta dal fornitore nell'anno di emissione senza doverla necessariamente retro imputare nell'anno in cui sorge il diritto (nel nostro caso il 2017) attraverso la dichiarazione annuale. Secondo tale prospettazione il 30 aprile 2018, nel nostro caso, rappresenterebbe quindi tanto il *dies ad quem* quanto il *dies a quo* sulla base delle seguenti considerazioni: (i) la data di emissione della nota di accredito potrebbe essere considerata assimilabile alla data di possesso/arrivo di una fattura passiva; (ii) è con l'emissione della nota di accredito che l'Iva (originariamente detratta dal cliente soggetto passivo) torna esigibile per l'Erario (con obbligo del cliente stesso di riversarla ai sensi dell'art. 26 comma 5). Meno dubbi interpretativi presenta, invece, la disciplina degli accrediti ex articolo **26 comma 3**¹¹ (errori di fatturazione o sopravvenuto accordo) per la gestione con recupero dell'Iva è ammessa non oltre un anno dall'operazione originaria senza legame ai termini dell'articolo 19 (vedi esempi 5 e 6).

Il caso		Norma	Momento in cui sorge il diritto al recupero dell'Iva	Termine ultimo per il recupero dell'Iva
n.	Descrizione			
5	25/01/2017 fattura immediata con prezzi errati in eccesso	Articolo 26 comma 3	Immediato	25/01/2018
6	15/06/2017 cessione di beni resi per sopravvenuto accordo a dicembre 2017	Articolo 26 comma 3	Dicembre 2017	15/06/2018
7	15/06/2017 cessione di beni resi a dicembre 2017 a seguito dell'esercizio di una clausola risolutiva espressa	Articolo 26 comma 2	Dicembre 2017	30 aprile 2018 (termine Iva 2018 relativa al 2017) (*)
8	Dicembre 2017 chiusura infruttuosa di un fallimento	Articolo 26 comma 2	Dicembre 2017 (a condizione che il creditore si sia preventivamente insinuato al passivo)	30 aprile 2018 (termine Iva 2018 relativa al 2017) (*)

(*) Secondo la tesi retro prospettata (data emissione nota accredito equivalente a data ricezione fattura passiva) l'Iva della nota di accredito, ex comma 2, può essere detratta nell'anno di emissione della nota stessa: quindi, nei nostri esempi n. 7 e n. 8, nel 2018 se la nota viene emessa da gennaio ad aprile; nel 2017 se viene invece emessa immediatamente – a dicembre - nel momento in cui sorge il diritto al recupero. Secondo diversa tesi restrittiva la detrazione andrebbe, invece, comunque esercitata per l'anno in cui sorge il diritto.

¹⁰ Il comma 2 dell'articolo 26 del DPR 633/72 così dispone: “Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.”

¹¹ Il comma 3 dell'articolo 26 così dispone: “La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7”.

Tolto il caso della nota di accredito per procedure concorsuali (nel qual caso il recupero va a carico dell'Erario e conviene al fornitore insoddisfatto) o di procedure esecutive individuali infruttuose, è appena il caso di osservare, infine, che nel B2B la gestione delle note di variazione può anche essere gestita senza rilevanza ai fini Iva (art. 26 comma 3) nel qual caso il fornitore non recupera l'Iva (che non restituisce al cliente) e il cliente (che non la riceve dal fornitore) non la deve riversare. E' una soluzione tranquilla in piena neutralità per entrambi.

E' destituito di fondamento lo slittamento del pagamento fattura

Infine, come anticipato in premessa e a prescindere dalle interpretazioni che ognuno riterrà personalmente di applicare in merito al momento da cui esercitare la detrazione, vanno rispedite al mittente eventuali pretese di differimento dei termini di pagamento avanzate dai clienti che dovessero lamentare di non aver ricevuto la fattura entro il mese di fornitura. Il cliente avrebbe ragione di tali lamentele solo se avesse già pagato il corrispettivo (Iva compresa) della fornitura, ma in nessun altro caso. Queste alcune considerazioni a sostegno di questa affermazione:

a) innanzitutto va considerato che per espressa previsione dell'articolo 21, comma 4, la fattura delle cessioni documentate da d.d.t. (e invero, dal 2013, purché individuabili attraverso idonea documentazione anche per i servizi) può essere regolarmente emessa entro il 15 del mese successivo al fatto generatore (consegna/spedizione per le cessioni; pagamento per i servizi interni, ecc) ferma restando l'esigibilità dell'imposta nel mese di tale fatto (il 16 del mese, in sostanza, il fornitore deve comunque versare l'imposta); nessuna emissione tardiva è ravvisabile, quindi, per le fatture datate, ad esempio, 28 febbraio che vengono spedite entro il 15 marzo (così come per quelle datate direttamente 15 marzo)¹²;

b) se il cliente vive (comprensibilmente, per carità) con angoscia l'idea di detrarre, nel nostro esempio, già per febbraio la fattura datata mercoledì 28/02 ma arrivata il 2 o 3 di marzo (oppure per marzo quella datata sabato 31 marzo ma arrivata il 3 o 4 aprile) è un problema del cliente e non del fornitore che, nei connotati del citato comma 4, ha comunque rispettato i termini di emissione;

c) la circolare 1/E/2018 non entra assolutamente nella gestione civilistica dei rapporti del pagamento dei corrispettivi che è solo frutto degli accordi fra le parti salvo quei pochi casi (come nell'agroalimentare)¹³ in cui è la legge a imporre (a pena di sanzioni) dei vincoli non derogabili al pagamento;

d) chi invoca lo slittamento del pagamento della fattura sostiene diritti che non ha e pertanto potrebbe subire (se il fornitore lo ritenesse opportuno) l'applicazione degli interessi automatici di mora ad un tasso che il D.Lgs 231/2002 (ove non diversamente pattuito) fissa, nelle transazioni commerciali, in misura pari al TUS aumentato di 8 punti elevati a 12, non derogabili, nel caso di cessione di prodotti agricoli ed alimentari;

e) tali paventati diritti sono insostenibili a prescindere dall'interpretazione restrittiva o distensiva sulla formazione del *dies a quo* del diritto alla detrazione giacché:

1. l'Iva è un'imposta sul consumo che deve gravare sul consumatore finale ma è a riscossione plurifase (cioè avviene ad ogni passaggio di fatturazione attraverso il meccanismo della rivalsa e detrazione);
2. nelle operazioni onerose il fornitore **deve** esercitare la rivalsa (è un obbligo, non una facoltà, lo prevede l'articolo 18, comma 3, del DPR 633/72);
3. se il cliente è un operatore soggetto passivo l'Iva se la può detrarre (questo è un diritto) secondo le regole previste per la detrazione;
4. il citato obbligo di rivalsa è previsto a tutela del fornitore che è chiamato a versare subito (nei termini previsti) l'Iva all'Erario e non, attenzione, a tutela del cliente che, per autofinanziarsi, vorrebbe necessariamente detrarre ancora prima di averla pagata al fornitore;
5. è anche in questo senso, a presidio cioè delle esigenze erariali, che gli orientamenti euro orientati vietano la detrazione prima del perfezionarsi anche del presupposto formale (il possesso della fattura) altrimenti si correrebbe il rischio di riconoscere la detrazione al cessionario prima che l'operazione sia fatturata e l'Iva sia esigibile e versata all'Erario dal fornitore.

¹² Va da sé che in tale seconda ipotesi (fattura differita datata il 15 del mese successivo) si fa stretta (per non dire improbabile, salvo innovative aperture interpretative ad oggi inesplorate) la possibilità per il cessionario/committente di detrarre l'imposta già nel mese di esigibilità.

¹³ Cfr Art. 62 D.L. 1/2012 e successive modifiche.

In termini più semplici, nella sostanza, prima nasce la rivalsa e poi ne consegue il diritto alla detrazione (non il contrario) ferma restando che la detrazione può essere anche immediata (cioè nello stesso mese dell'esigibilità), nel rispetto delle condizioni anche formali retro illustrate.

Il cliente che non ha già pagato la fattura non è ancora rimasto inciso di nulla e quindi non ha alcun titolo per invocare diritti improponibili. I paradigmi non vanno rovesciati e i fornitori, a nostro giudizio, non devono aver alcuna paura di sostenerlo.



Marco Cuchel

Presidente ANC – Associazione Nazionale Commercialisti



Flavio Lorenzin

Vice Presidente Confimi Industria – Confederazione dell'Industria Manifatturiera italiana e dell'Impresa Privata - con delega alle semplificazioni e ai rapporti con la Pubblica amministrazione

Fac simile eventuale risposta al cessionario/committente

----- *** -----

..... li,

Spett.le

Azienda cliente

Oggetto: differimento termini pagamento nostre fatture arrivate nel mese successivo a quello di fornitura

In merito alla vostra comunicazione di cui all'oggetto, si rappresenta quanto segue:

- a) innanzitutto va considerato che per espressa previsione dell'articolo 21, comma 4, in taluni casi l'emissione della fattura è ammessa fino al giorno 15 del mese successivo al fatto generatore dell'imposta (ad esempio la consegna/spedizione dei beni documentati da d.d.t) fermo restando il versamento dell'imposta con riferimento al mese precedente;
- b) la circolare 1/E/2018 dell'Agenzia delle entrate non affronta assolutamente la gestione civilistica dei termini di pagamento fra le parti;
- c) a prescindere dall'interpretazione restrittiva o distensiva che la vostra azienda intende applicare in merito alla formazione del *dies a quo* (detrazione solo a partire dalla data di arrivo della fattura oppure a partire già dal mese della data fattura) **la vostra richiesta è, a nostro giudizio, destituita di qualsiasi fondamento**, anche giuridico, giacché:
 1. l'Iva è un'imposta sui consumi che deve gravare sul consumatore finale ma è a riscossione plurifase (cioè avviene ad ogni passaggio di fatturazione attraverso il meccanismo della rivalsa e detrazione);
 2. nelle operazioni onerose il fornitore **deve** esercitare la rivalsa (è un obbligo, non una facoltà, lo prevede l'articolo 18, comma 3, del DPR 633/72);
 3. se il cliente è un operatore soggetto passivo l'Iva se la può detrarre (questo è un diritto) secondo le regole previste per la detrazione;
 4. il citato obbligo di rivalsa è previsto a tutela del fornitore che è chiamato a versare subito (nei termini previsti) l'Iva all'Erario e non, attenzione, a tutela del cliente che, per autofinanziarsi, vorrebbe necessariamente detrarre ancora prima di averla pagata al fornitore e quindi senza esserne ancora stato materialmente inciso dal punto di vista finanziario.

Per tali ragioni, nel respingere fermamente i contenuti della Vostra comunicazione, riteniamo utile al contempo significare che **il mancato rispetto dei termini di pagamento pattuiti** nelle transazioni commerciali **determina l'applicazione degli interessi di mora** al tasso che il D.Lgs 231/2002, ove non diversamente pattuito, fissa in misura pari al T.U.S. aumentato di 8 elevati a 12, non derogabili, nel caso di cessione di prodotti agricoli ed alimentari.

Certi che comprenderete quanto sopra evidenziato, porgiamo cordiali saluti.

----- *** -----