

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 7 DEL 02/05/2018

Operazioni INTRA-UE senza ricezione fattura: detrazione IVA a rischio?

Il diritto alla detrazione IVA viene meno ove non vengano integrati il requisito dell'effettuazione dell'operazione e della ricezione/registrazione di una valida fattura di acquisto. La conferma arriva anche nei chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 1/E/2018. La questione risulta essere di non immediata applicazione nel caso di fatture soggette al meccanismo del *reverse charge*, con particolare riferimento nell'ipotesi in cui le fatture non siano ricevute dal cessionario/committente, che in qualità di soggetto "responsabile dell'imposta" è tenuto a regolarizzare tale inadempienza, mediante l'emissione di un'autofattura. Da qui la necessità di individuare il momento in cui sorge il diritto alla detrazione IVA.

In tema di detrazione IVA, si rende quanto mai opportuno un coordinamento tra i chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 17 gennaio 2018, n. 1/E (*in merito alle modifiche apportate dal D.L. n. 50/2017 alla disciplina dettata dagli articoli 19 e 25 del decreto IVA*) e le regole proprie delle operazioni soggette al meccanismo del *reverse charge*.

Momento di effettuazione dell'operazione ed esigibilità dell'imposta - elementi, questi, che devono necessariamente coesistere per poter esercitare la detrazione IVA - sono i temi su cui far luce al fine di verificare come la normativa nazionale si coordini con le regole dettate in tema di registrazione di fatture soggette al meccanismo dell'inversione contabile, al fine di non violare il principio di neutralità, posto a fondamento dell'IVA.

La problematica che si pone è quella inerente al preciso momento in cui sorge il diritto alla detrazione dell'imposta, considerato che sia la giurisprudenza comunitaria sia l'Amministrazione finanziaria italiana ritengono che i presupposti indispensabili da integrare siano l'effettuazione dell'operazione ai fini IVA e il possesso e successiva registrazione di una valida fattura d'acquisto. Ciò premesso, se la questione risulta "semplice" nel caso di operazioni interne, essa si complica nel caso di operazioni intra-UE. Prendiamo le mosse da un acquisto intracomunitario relativo a beni spediti da uno Stato UE verso l'Italia nel mese di dicembre 2017.

Bisogna ricordare che, in tali fattispecie, il momento di effettuazione dell'operazione d'acquisto intraUE coincide con l'inizio del trasporto o della spedizione del bene dallo Stato membro di partenza, in base all'art. 39, D.L. n. 331/1993. Ciò nonostante, non può dirsi contestualmente sorto anche il diritto alla detrazione IVA.

Infatti, l'imposta diviene esigibile solo quando il cessionario o il committente italiano integra la fattura comunitaria con l'indicazione dell'imposta e, successivamente, la annota sia nel registro IVA vendite, con emersione dell'IVA a debito, sia nel registro IVA acquisti, ai fini della detrazione IVA.

L'annotazione, ai sensi dell'art. 47, D.L. n. 331/1993 deve avvenire entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura e con riferimento al mese precedente nel registro di IVA vendite.

Pertanto, effettuato l'acquisto intracomunitario, il momento dal quale sorge il diritto all'esercizio della detrazione dell'imposta coinciderà con il *dies a quo* di ricezione - da parte dell'acquirente italiano - della fattura estera, la cui disponibilità è necessaria al fine di operare il meccanismo dell'inversione contabile.

Esemplifichiamo di seguito due ipotesi operative che possono configurarsi nella prassi commerciale, riprendendo il caso dell'acquisto intraUE relativo a beni spediti da uno Stato membro verso l'Italia nel mese di dicembre 2017.

Ipotesi n. 1

Ricezione fattura entro il mese successivo a quello di effettuazione di operazione intraUE

Si supponga che, a fronte della spedizione di beni dal Paese membro verso l'Italia nel dicembre 2017, l'acquirente riceva la relativa fattura estera nel mese di gennaio.

In tal caso, provvede ad integrare e annotare la fattura nel registro delle vendite e in quello degli acquisti entro il 15 febbraio 2018, al fine di farla confluire nella liquidazione IVA del 16 febbraio, relativa al mese di gennaio (mese di ricezione della fattura).

In questa ipotesi, il diritto alla detrazione dell'IVA sorge pacificamente nel mese di gennaio, al verificarsi congiunto delle due condizioni di:

- esigibilità dell'imposta,
- ricezione di fattura valida da integrare e registrare.

Nessun problema sembra emergere da tale fattispecie, coincidendo il *dies a quo* dell'esigibilità con quello della detrazione IVA.

Ipotesi n. 2

Autofatturazione per mancata ricezione di fattura estera

Nel diverso caso in cui l'acquirente italiano non riceva la fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (mese di febbraio 2018, per operazione effettuata a dicembre 2017), questi è tenuto ad emettere un'autofattura da registrare nel registro vendite e in quello acquisti entro il 15 del mese successivo (ovvero 15 marzo 2018, terzo mese dall'effettuazione dell'acquisto intra-UE) con riferimento però al mese di febbraio, operando il correttivo di cui all'art. 46, comma 5, D.L. n. 331/1993.

Anche in questa seconda fattispecie, non rara nella prassi commerciale, il periodo in cui l'IVA diviene esigibile (mese di febbraio) deve coincidere con il momento in cui sorge il diritto alla detrazione.

Pertanto, si dovrebbe concludere che, nel caso in commento, l'acquirente possa detrarre l'IVA sull'acquisto intracomunitario nel mese di febbraio 2018.

Va osservato, però, che stando alla nuova disciplina sulla detrazione IVA, introdotta con D.L. n. 50/2017 e oggetto dei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate resi con circolare n. 1/E del 2018, sarebbe prospettabile una diversa soluzione.

Infatti, le nuove regole in materia di diritto alla detrazione IVA impongono, ai fini del corretto esercizio del diritto medesimo, il configurarsi di una duplice condizione:

- sostanziale (effettuazione dell'operazione di cessione di beni o prestazione di servizi, ovvero esigibilità dell'imposta ai sensi dell'art. 6, D.P.R. n. 633/1972);
- formale (possesso di una valida fattura d'acquisto).

Ciò posto, una lettura restrittiva della fattispecie in cui l'acquirente italiano è tenuto ad autofatturare l'acquisto intracomunitario, per mancata ricezione della fattura estera, imporrebbe di "rinviare" la detrazione IVA al mese in cui è materialmente emessa l'autofattura, non essendo prima di questo momento l'acquirente in possesso di un documento idoneo a giustificare la detrazione.

Così ragionando, l'autofattura emessa nel mese di marzo 2018 fa sì che, solo a decorrere da tale mese sorge il diritto alla detrazione IVA, e non prima.

In tal modo deriverebbe una distorsione nell'applicazione del meccanismo del reverse charge, ritardando (di un mese) l'esercizio da parte del contribuente-acquirente italiano del suo diritto alla detrazione dell'imposta, con evidente violazione del fondamentale principio di neutralità dell'imposta, giuridicamente non sacrificabile con un intervento riformatore ordinario, tanto più della prassi dell'amministrazione finanziaria.

In assenza di un chiarimento puntuale su tale fattispecie, vale la pena rammentare che, già a livello comunitario, la Corte di Giustizia, con sentenza C-152/02 (*Terra Baubedarf-Handel GmbH*), ha argomentato nel senso di **ammettere il diritto alla detrazione IVA con esclusivo riferimento al periodo d'imposta nel corso del quale ricorrono entrambi i requisiti dell'effettuazione dell'operazione di cessione di beni o prestazione di servizi (esigibilità dell'imposta) e della disponibilità materiale della fattura d'acquisto o di un documento che possa considerarsi equivalente (autofattura).**

Ed è proprio su tale pronunciamento che poggiano i chiarimenti resi, da ultimo, dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 1/E/2018, secondo la quale, sulla scorta dell'effettivo rinvio alla giurisprudenza UE, il *dies a quo* del diritto alla detrazione IVA deve essere individuato nel periodo d'imposta in cui si verifica la duplice condizione sostanziale e formale.



Pertanto, anche nelle ipotesi di applicazione del meccanismo del *reverse charge*, devono trovare attuazione le nuove regole sulla detrazione IVA, al fine di evitare che possa non trovare concreta applicazione il principio della neutralità dell'imposta. In tal caso, infatti, l'unico soggetto che ne subirebbe gli effetti penalizzanti sarebbe il contribuente.

Lo Studio Cunzio resta a disposizione per qualsiasi chiarimento in merito.

Distinti saluti
Dott.ssa Angela Cunzio