Dott. Emilio Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

Dott. Luca Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

CIRCOLARE N. 37/2019

Pordenone, 11 Marzo 2019

Ai gentili Clienti

Loro sedi

LA DETRAZIONE DELL'IVA SUGLI ACQUISTI DOCUMENTATI DA FATTURE ELETTRONICHE

Con l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica a far data dallo scorso 1° gennaio 2019 si sono modificate anche le regole per esercitare correttamente il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti che vengono documentati da fatture elettroniche ricevute attraverso il sistema di interscambio.
In particolare, è con gli articoli 13 e 14, D.L. 119/2018 (in vigore dal 24 ottobre 2018) che vengono apportate modifiche alle seguenti disposizioni normative:
- articolo 25, D.P.R. 633/1972, per quanto attiene alle modalità di registrazione dei documenti di acquisto;
- articolo 1, D.P.R. 100/1998, per quanto attiene alle modalità di esercizio del diritto alla detrazione sugli acquisti medesimi.

La registrazione delle fatture elettroniche di acquisto

Come di seguito evidenziato, l'articolo 13, D.L. 119/2018 modifica le previsioni contenute nei commi 1 e 2, articolo 25 del decreto Iva al fine di eliminare, nel procedimento di registrazione degli acquisti ai fini Iva, l'obbligo di numerare progressivamente le fatture ricevute, attesa l'oggettiva impossibilità di evidenziare detto numero progressivo nel documento elettronico di acquisto, che in quanto tale risulta ovviamente immodificabile.

Il comma 1, articolo 25, D.P.R. 633/1972

Vecchia versione	Nuova versione
il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17 e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta	il contribuente deve annotare in un apposito registro le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17, anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta

Il comma 2, articolo 25, D.P.R. 633/1972

Vecchia versione	Nuova versione
dalla registrazione devono risultare la data della fattura o bolletta, il numero progressivo ad essa attribuito, la ditta, denominazione o ragione sociale del cedente del bene o prestatore del servizio, ovvero il nome e cognome se non si tratta di imprese, società o enti, nonchè l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta distinti secondo l'aliquota.	dalla registrazione devono risultare la data della fattura o bolletta, la ditta, denominazione o ragione sociale del cedente del bene o prestatore del servizio, ovvero il nome e cognome se non si tratta di imprese, società o enti, nonchè l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta distinti secondo l'aliquota.

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA. 01345130932 ***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***

Rimane, pertanto, nella sostanza, il solo obbligo di "annotare" nel registro Iva acquisti le fatture anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.
Sotto il profilo operativo, pertanto, non ricorrendo più l'obbligo della numerazione progressiva del documento (che in molti casi si traduceva anche nell'ordinare le fatture di acquisto per ordine di data piuttosto che di ricezione prima di apporvi il protocollo progressivo), le fatture elettroniche di acquisto ricevute sullo SdI non dovranno più essere registrate secondo una progressione dettata appunto dalla numerazione attribuita dal contribuente, ma potranno essere registrate in forma "libera", non dovendo nemmeno rispettare l'ordine di ricezione delle medesime sullo SDI ma preoccupandosi unicamente di rispettare l'unica previsione normativa ad oggi presente: quella della annotazione che deve essere appunto anteriore alla liquidazione periodica.
Si ritiene, in ogni caso, che la registrazione/annotazione della fattura di acquisto non possa avvenire in ogni caso in data antecedente alla sua "ricezione" sullo SdI seppur come vedremo, la stessa potrà in taluni casi concorrere alla liquidazione del periodo di effettuazione dell'operazione.
Per fare un esempio:
- se un contribuente riceve sullo SdI 4 fatture elettroniche di acquisto, rispettivamente in data 2, 6, 9 e 14 febbraio 2019 (per semplificare si suppone tutte riferite a operazioni effettuate nello stesso mese), le stesse possono essere annotate in ordine libero anteriormente alla liquidazione periodica (16 marzo 2019), ovvero alla dichiarazione annuale (30 aprile 2020), nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta (il periodo d'imposta 2019), ma le singole fatture non potranno che essere registrate solo a partire dalla rispettiva data di ricezione (si ritiene, pertanto, che il documento ricevuto in data 14 febbraio non possa essere registrato in data 10 febbraio pur se riferito allo stesso mese di liquidazione).

Il concorso alla detrazione nel mese di effettuazione dell'operazione

Come è noto, anche al fine di garantire l'esercizio del diritto alla detrazione alla luce delle modifiche normative che dal 2017 hanno notevolmente ridotto il termine ultimo per l'esercizio del diritto in base a quanto previsto dall'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, la circolare n. 1/E/2018 ha affermato che nel rispetto delle regole comunitarie la detrazione debba essere esercitata a partire dal momento nel quale si intendono verificati i due seguenti requisiti:
- esigibilità (coincidente di regola con il momento di effettuazione dell'operazione)
- ricezione della fattura

È quindi solo a partire dalla materiale ricezione del documento che il contribuente può esercitare correttamente il diritto alla detrazione dell'Iva assolta su tale acquisto.
È invece con l'articolo 14, D.L. 119/2018 che il Legislatore, al fine di consentire un più rapido recupero della detrazione in relazione agli acquisti con riferimento al momento di effettuazione dell'operazione, modifica la disposizione contenuta nell'articolo 1, D.P.R. 100/1998 aggiungendo il seguente periodo:

Il periodo aggiunto all'articolo 1, comma 1, D.P.R. 100/1998

"*Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente*".
In concreto ciò significa che a fronte di una fattura di acquisto ricevuta in data 3 marzo 2019 (o comunque fino al termine ultimo del 15 marzo), ma riferita a una operazione effettuata nel mese di febbraio 2019, la stessa potrà (è bene ricordare che si tratta di una facoltà) concorrere anticipatamente alla liquidazione del mese di febbraio che scade, come è noto, il giorno 16 del mese successivo (cioè il 16 marzo 2019).

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932 ***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***

Dal punto di vista della "registrazione" del documento, riprendendo quanto detto in precedenza, si ritiene che il documento ricevuto il 3 marzo 2019 non possa comunque essere registrato in data antecedente alla data di ricezione con l'effetto che, per poter concorrere alla liquidazione di febbraio, si dovrà procedere contabilmente alla "retro imputazione" del documento al mese precedente (in merito alla possibilità di procedere alla registrazione nel mese di "competenza" (febbraio) del documento ricevuto a marzo l'agenzia delle entrate non si è ancora espressa e quindi si ritiene opportuno seguire le indicazioni di registrazione in precedenza fornite).

Il chiarimento per i trimestrali (Videoforum del 23 gennaio 2019)

In occasione di uno dei recenti incontri organizzati dalla stampa specializzata, l'Agenzia delle entrate ha precisato, in relazione alla possibilità di esercitare il diritto alla detrazione per le fatture d'acquisto ricevute e annotate entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, che per i contribuenti trimestrali la stessa deve intendersi riferita alla possibilità di esercitare la detrazione, in relazione alle operazioni effettuate in uno qualsiasi dei mesi del trimestre solare (escluso il quarto), a condizione che la fattura pervenga e sia annotata entro il 15 del secondo mese successivo.

Con il probabile intento di prevenire fenomeni di arbitraggio fiscale, il legislatore ha in ogni caso previsto nell'ultimo periodo dell'articolo 1, D.P.R. 100/1998 sopra riportato, che la descritta facoltà di anticipare il concorso alla liquidazione nel mese di effettuazione dell'operazione non possa essere esercitata con riferimento alle fatture di acquisto ricevute nel mese di gennaio riferite a operazioni effettuate a dicembre. In questo caso la detrazione non potrà, quindi, che avvenire in base alle regole generali e cioè solo a partire dal periodo in cui si verifica l'ultimo dei due momenti esigibilità/ricezione del documento.

Esemplificando quindi, una fattura elettronica di acquisto ricevuta sullo SdI in data 2 gennaio 2020 ma riferita a operazione effettuata nel mese di dicembre 2019, dovrà obbligatoriamente concorrere alla liquidazione del mese di gennaio 2020 il cui termine scade il 17 febbraio 2020 (posto che il giorno 16 cade di domenica).

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.
Distinti saluti

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA. 01345130932 ***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***